وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعــة الجــزائر

كلية العلوم الاقتصادية الاقتصادي وعلــوم التسيير | فرع التحليل
قسم : العلوم الاقتصادية

# الموضوع

# أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي

## -حالة الجزائر-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير
في العلوم الاقتصادية

مــــــــــــن إعــــــــــــداد الطالــــــــــــب: | إشراف :


ولهــي بوعلام | د.علي عبد ا


السـنة الجامعـية : 2003 / 2004

# الإهداء .

أهدي هذا البحث إلى:

إلى روح والدي الكريم، صدقة جارية .

إلى أمي خفضها الله .

إلى زوجتي وبناتي الثلاث .

إلى اخوتي وأخواتي .

إلى جميع الأصدقاء .

إلى كل الأساتذة الذين ساعدوني في إنجاز هذا البحث .

# تشكرات

أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف الدكتور : علي عبد

الله بقبوله الإشراف على هذا البحث

، والذي لم يبخل علي بتوجيهاته القيمة من أجل إتمام هذا

العمل .

كما أشكر كل الأساتذة ، وكل من ساهم من قريب أو

بعيد في إنجاز هذا البحث ولو بالسؤال عنه .

ب-ولهي

# الفهرس

# فهرس الجداول



# فهرس الأشكال

## مقدمة :

### 1- طرح الإشكالية :

تلعب الجباية العادية دورا كبيرا في اقتصاديات الدول وذلك لما لها من ارتباط وثيق بالتمويل التنموية، ولذلك فإن السياسة الجبائية تهدف إلى تفعيل هذا الأداء من خلال خلق الآليات المساعدة بالنظر إلى جوانبه الرئيسية المتمثلة في قدرة الأداء الجبائي (Le Potentiel Fiscal)، والهيكل الجبائي (La structure fiscale)، إضافة إلى استراتيجية فرض الضريبة ( La Stratégie D'imposition ) والمحيط المؤسساتي(L'environnement).

و تسعى السياسة الجبائية إلى تحقيق اكثر من هدف في وقت واحد بغية الرفع من قدرة الأداء الجبائي، ومن ثم التأثير على فعالية النظام الضريبي ككل.

في ظل هذا الطرح تعاظم الاهتمام بالجباية العادية في الجزائر نتيجة البحث عن البديل المحتمل للجباية البترولية خصوصا بعد الصدمة النفطية في منتصف الثمانينات، لذلك باشرت السلطات العمومية في مطلع التسعينات إجراء إصلاحات في النظام الجبائي الجزائري.

هذا الإصلاح الذي جاء ضمن سياق الإصلاحات الاقتصادية الشاملة، التي أحدثت تغييرات جذرية في منهج الدولة السياسي والاقتصادي والاجتماعي، وبصفة خاصة عمات الإصلاحات الاقتصادية والمالية على تعديل شروط ممارسة المتعاملين الاقتصاديين للنشاط الاقتصادي والمالي، وقد احتاج هذا إلى قواعد جبائية جديدة قصد عقلنة وتحديث الضريبة، من أجل الوصول إلى شفافية أفضل، ومن ثم البحث عن الإستراتيجية المثلى لفرض الضرائب والرسوم. وقد سمح الإصلاح الجبائي في الجزائر بالانتقال النوعي من النظام الجبائي المتجاوز والمعقد إلى نظام بسيط وعصري، و تجسد هذا الانتقال في إحداث نوعين من الضرائب المباشرة، الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، إضافة إلى استحداث الرسم على القيمة المضافة.

ولما كان التهرب الجبائي مرتبط بوجود الضريبة إلى حد ما، فإن مكافحته كان الشغل الشاغل للإدارة من خلال إقامة العديد من الهياكل وسن التشريعات والنصوص المختلفة قصد التحكم والمراقبة والتفعيل للوصول إلى تحقيق الأهداف المتمثلة في شفافية التعامل مع المكلفين ومرونة القوانين الجبائية إضافة إلى مكافحة التهرب الجبائي، ولعل من بين الأساليب المستحدثة مع الإصلاحات الجبائية، أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات أو تقنية المراقبة والتحقيقات،ومن هنا يطرح التساؤل: ما أثر مردودية هذا الأسلوب في مكافحة التهرب الجبائي ؟ وتزداد أهمية التساؤل خاصة إذا علمنا تعدد أشكال التهرب وتطورها مع الزمن إضافة إلى الآثار العميقة التي يتركها خصوصا المالية والاقتصادية بالدرجة الأولى، لتأتي بعدها الآثار الاجتماعية في الدرجة الثانية .

**2- فرضيات البحث :** ولمعالجة إشكالية البحث يمكن صياغة الفرضيات التالية:

-اعتبار الضرائب أداة هامة لتمويل قطاعات الاقتصاد الوطني ولا يتحقق ذلك إلا بمحاربة التهرب منها.

-إن الهدف من الإصلاح الجبائي هو عصرنة النظام الضريبي الجزائري لغرض التبسيط وتفعيل الأداء الجبائي.

-إن التهرب الجبائي ظاهرة خطيرة ليس من السهل تقديرها، ويصعب تقصي الأسباب والدوافع الحقيقية لها.

-اعتبار أسلوب المراجعة الجبائية أداة لمجابهة ظاهرة التهرب.

**3- منهجية البحث :**

يعتمد البحث في تحليل هذا الموضوع على حالة الجزائر وخاصة فترة ما بعد الإصلاح الجبائي وذلك نظرا للأسباب التالية:

-قلة الدراسات التي عالجت هذا الإشكال، أثر مردودية المراجعة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب.

-انتماء الباحث إلى الجزائر بصفة عامة وإلى قطاع الضرائب بصفة خاصة .

-اهتمام السلطات وتركيزها على إيجاد الوسيلة المثلى للحد من تفاقم ظاهرة التهرب.

-محاولة الاستفادة من البحوث الجامعية بغية تفعيل العلاقة بين الجامعة والمحيط .

**4- دوافع اختيار الموضوع :**

إن السبب الرئيسي الذي أدى بنا إلى اختيار هذا الموضوع هو محاولة البحث عن مدى نجاعة هذا الأسلوب أو ذاك من خلال المعطيات الحقيقية (استنطاق الأرقام) أو بعبارة أوضح البحث فيما إذا كان أسلوب المراجعة قد حقق الهدف من خلال استحداثه تماشيا مع الدراسات والممارسات العملية في الواقع.

**5- أهمية وأهداف البحث :**

إن أهمية هذه الدراسة تنبع من خلال تزايد الاهتمام بالأساليب الحديثة لمكافحة هذا التهرب في ظل البحث المتزايد عن الرفع من قدرة الأداء الجبائي خصوصا ما تعلق منها بالجباية العادية.

وهي تهدف بالأساس إلى الإجابة عن التساؤل المطروح في الإشكالية إضافة إلى :

-محاولة إبراز أساليب المراجعة الجبائية وعلاقتها بالمراجعات الأخرى .

-محاولة إبراز طرق التهرب الضريبي.

-محاولة إبراز أهم الوسائل والتقنيات في قياس ومكافحة التهرب الضريبي.

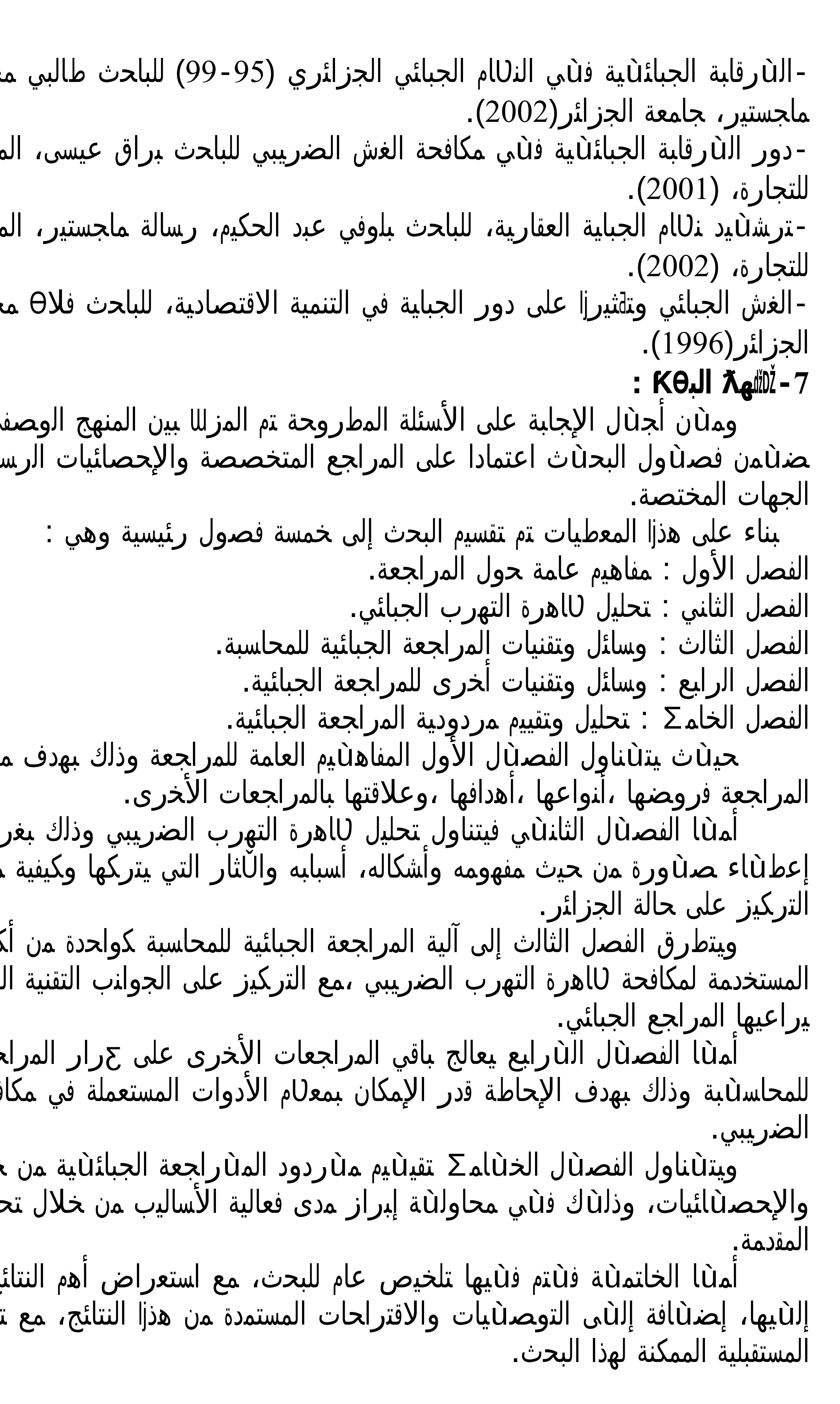
-محاولة الوقوف على مدى نجاعة الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة لتفعيل دور المراجعة الجبائية.

-دراسة وتحليل النتائج الخاصة بالمراجعة الجبائية.

**6- أدبيات البحث.**

يحاول البحث تجاوز جوانب القصور في البحوث السابقة وذلك في محاولة إبراز الجوانب التقنية لأساليب المراجعة الجبائية، إضافة إلى مدى فعاليتها من حيث آثار المردود العام من خلال الأرقام والإحصائيات المقدمة ومن بين أهم البحوث السابقة ما يلي :

-المراجعة الجبائية تقديمها ومنهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية للباحث رضا خلاصي، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001.



-الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري (95-99) للباحث طالبي محمد، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر(2002).

-دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي للباحث براق عيسى، المدرسة العليا للتجارة، (2001).

-ترشيد نظام الجباية العقارية، للباحث بلوفي عبد الحكيم، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، (2002).

-الغش الجبائي وتأثيرا على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، للباحث فلاح محمد، جامعة الجزائر(1996).

**7- منهج البحث :**

ومن أجل الإجابة على الأسئلة المطروحة تم المزلا بين المنهج الوصفي والتحليلي ضمن فصول البحث اعتمادا على المراجع المتخصصة والإحصائيات الرسمية من لدن الجهات المختصة.

بناء على هذا المعطيات تم تقسيم البحث إلى خمسة فصول رئيسية وهي :

الفصل الأول : مفاهيم عامة حول المراجعة.

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الجبائي.

الفصل الثالث : وسائل وتقنيات المراجعة الجبائية للمحاسبة.

الفصل الرابع : وسائل وتقنيات أخرى للمراجعة الجبائية.

الفصل الخامس : تحليل وتقييم مردودية المراجعة الجبائية.

حيث يتناول الفصل الأول المفاهيم العامة للمراجعة وذلك بهدف معرفة مفهوم المراجعة فروضها ،أنواعها ،أهدافها ،وعلاقتها بالمراجعات الأخرى.

أما الفصل الثاني فيتناول تحليل ظاهرة التهرب الضريبي وذلك بغرض محاولة إعطاء صورة من حيث مفهومه وأشكاله، أسبابه والآثار التي يتركها وكيفية مجابهتها مع التركيز على حالة الجزائر.

ويتطرق الفصل الثالث إلى آلية المراجعة الجبائية للمحاسبة كواحدة من أكثر الأدوات المستخدمة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ،مع التركيز على الجوانب التقنية التي يجب أن يراعيها المراجع الجبائي.

أما الفصل الرابع يعالج باقي المراجعات الأخرى على غرار المراجعة الجبائية للمحاسبة وذلك بهدف الإحاطة قدر الإمكان بمعظم الأدوات المستعملة في مكافحة التهرب الضريبي.

ويتناول الفصل الخامس تقييم مردود المراجعة الجبائية من حيث الأرقام والإحصائيات، وذلك في محاولة إبراز مدى فعالية الأساليب من خلال تحليل البيانات المقدمة.

أما الخاتمة فتم فيها تلخيص عام للبحث، مع استعراض أهم النتائج المتوصل إليها، إضافة إلى التوصيات والاقتراحات المستمدة من هذا النتائج، مع تحديد الأفاق المستقبلية الممكنة لهذا البحث.

# الفصل الأول:

# مفاهيم عامة حول المراجعة

**: ÜT2ll hUDŽدsDŽ**

الهدف من هذا الفصل هو إبراز عموميات حول المراجعة بصفة عامة والمراجعة الجبائية بصفة خاصة وذلك في المباحث التالية :

1- المراجعة ، تعريفها وفروضها، أنواعها وأهدافها.

2- المراجعة الجبائية مفهومها، أهدافها ومهامها.

3- علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى والانتقادات الموجهة لها.

حيث يتناول المبحث الأول الإجابة عن التساθلات التقليدية، ما هي المراجعة Þ ما هي فروضها Þ ما هي أنواعها Þ وما هي أهدافها Þ

ويتناول المبحث الثاني نوعا آخر من المراجعات وهو المراجعة الجبائية، النقطة المركزية في هذا البحث.

بينما خصص المبحث الثالث لشرθ العلاقة بين المراجعة الجبائية وباقي المراجعات بشكل يبرز خصوصيتها وفوائدها وكذا الانتقادات الموجهة لها.

## المبحث الأول : تعريف وفروض ومعايير المراجعة وأنواعها .

سوف نتناول في هذا المبحث مفهوم المراجعة بصفة عامة، من خلال بعض التعاريف، إضافة إلى فروضها وكذا معاييرها وأنواعها، ليختم بفوائد وأهداف المراجعة.

-تعريف وفروض المراجعة.
-معايير المراجعة.
-أنواع المراجعة.
-أهداف وفوائد المراجعة.

### المطلب الأول: تعريف وفروض المراجعة .

#### 1- تعريف المراجعة :

تعددت مفاهيم المراجعة عند المنظرين والأخصائيين فمنهم من عرفها بأنها: "المراجعة هي عملية فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة، التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأى فني محايد عن مدى صحة ودقة هذا البيانات، ودرجة الاعتماد، وعن مدى صحة القوائم المالية، أو الحسابات الختامية التي أعدها المشروع عن نتيجة أعماله، ربح وخسارة، وعن مركزا المالي وذلك بناءا على المعلومات والإيضاحات المقدمة لمراجع الحسابات وطبقا لما جاء بالدفاتر والسجلات "[1].

ومنهم من يطلق عليها مصطلح تدقيق الحسابات ويعرفه بأنه :
"تدقيق الحسابات هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع، فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية، عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تطويرها لنتائج أعماله في ربح أو خسارة عن تلك الفترة"[2].

ويقصد بالمراجعة كذلك :
"فحص القوائم المالية وهي قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفق النقدي التي تمثل النقدية الواردة والنقدية الصادرة في نهاية السنة المالية، وعمل انتقادات لأنظمة الرقابة الداخلية والسجلات والدفاتر، و التحقق من أن بنود قائمة الدخل و المركز المالي معروضة بطريقة عادلة وصادقة، والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتبرير الرأي المحايد حول سلامة وعدالة القوائم المالية"[3].وتعرف كذلك بأنها :
"المراجعة عبارة عن وظيفة مستقلة داخل المؤسسة مهمتها التقييم الدوري لنشاطها لحساب المديرية العامة "[4].

كما أن منظمة العمل للمحاسبة والمراجعة الفرنسية تعرف المراجعة على أنها :
"مسعى أو طريق منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات، أو التقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم،

---

[1] عبد الفتاح الصحن "مبادئ وأسس ا راجعة علما وعملا، مكتبة شباب ا امعة، ب وت 1994 ، ص 27.
[2] خالد أم عبد ا "علم تدقيق ا سابات الناحية النظرية" دار وائل للنشر، الأردن،1999 ص 13.
[3] يوسف مد جربوع "مراجعة ا سابات ب النظرية والتطبيق-مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان _(2000) ،ص 5
4 JEAN Rapfegeau "l’audit opérationnel ; Ed PUF paris, 1984, p

وتقديم مصداقية أو فعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم "[1]، واستنادا على هذا التعاريف يمكن صياغة التعريف التالي :

"المراجعة هي عملية فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة، تهدف إلى تدقيق الحسابات بغرض الخروج برأي فني محايد على مدى مصداقية القوائم المالية خلال فترة زمنية محددة".

**2 - [illegible] :**

وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة في :[2]

- عدم تعارض مصالح كل من المراجع ومعدي المعلومات والقوائم المالية.
- يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحددة أو القابلة للتحديد .
- يمكن التحقق من النتائج ومراجعتها .
- نظام المراقبة الجيد يقدم إمكانية أكبر للاعتماد على المعلومات المالية .
- ممارسات الماضي تؤثر على نتائج المستقبل .
- العرض العادي والصادق يعني ضمنيا استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
- يتصرف المراجع كمراجع فقط .

**[illegible] : [illegible].**

هي عبارة عن مجموعة الضوابط التي يجب أن يتقيد بها المراجع أثناء أداء مهامه وهي تنقسم إلى 36 معيارا مقسمة إلى تسع مجموعات أساسية وهذا اعتمادا على معايير المراجعة الدولية الصادرة حتى يناير 2002 :[3]

**1- المجموعة الأولى : [illegible] .**

وتشمل هذا المجموعة معيارين، يهدف الأول إلى تقييم إطار الخدمات المحاسبين القانونية، وكذلك تفسير القواعد والإرشادات التي تحكم الارتباطات أما المعيار الثاني فيهدف إلى توضيح إطار العمل لمعايير المراجع الدولية .

**2- المجموعة الثانية : [illegible] .**

وتشمل هذا المجموعة ستة (06) معايير وهي تغطي الهدف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية، إضافة إلى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والأخطاء، ومدى التزام المؤسسة بتنفيذ القوانين واللوائح ذات الصلة.

**3- المجموعة الثالثة : [illegible] .**

وتنقسم هذا المجموعة إلى ثلاثة (03) معايير تتعلق بصفة خاصة بالقواعد الأساسية لتخطيط عملية المراجعة وبالمعلومات الواجب الحصول عليها، ومفهوم الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر المراجعة.

---

5 LIONNEL.C et GERARD.V: "audit et contrôle interne, aspects financiers ; opération et stratégiques, 2emeEd, dalloz, paris,92,

[2] خلاصي رضا "المراجعة البنائية تقد ها ومنهجيتها"، رسالة الماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر (2000).

[3] مصطفى أحمد الشا –المجلة العربية للعلوم الإدارية جامعة الكويت –يناير2002 ص81- 82

**4- المجموعة الرابعة : المعايير الخاصة بالرقابة الداخلية.**

وتضم هذه المجموعة (03) ثلاثة معايير وهي تقدم قواعد وإرشادات تتعلق بتقييم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وكذا كل عناصر مخاطر المراجعة .

**5- المجموعة الخامسة : أدلة الإثبات في المراجعة.**

تتكون هذه المجموعة من (11) أحد عشر معيارا، تتعلق بالقواعد والإرشادات المتعلقة بكمية ونوعية أدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها عند مراجعة القوائم المالية على الخصوص، وتوفر هذه المجموعة أيضا القواعد والإرشادات المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية، وكذا قواعد استخدام الأساليب التحليلية، وأسلوب العينات في المراجعة، إضافة إلى القواعد الخاصة باستخدام إقرارات الإدارة .

**6- المجموعة السادسة : استخدام عمل الآخرين.**

تتكون هذه المجموعة من (03) ثلاثة معايير تتناول أهم القواعد التي يجب أن يستند عليها المراجع سواء أكانت من لدن مراجع خارجي، أو من لدن مراجع داخلي.

**7- المجموعة السابعة : استنتاجات المراجعة وإعداد التقارير.**

تتكون هذه المجموعة من ثلاثة (03) معايير تتعلق بالشكل والمحتوى في تقرير المراجع عن مراجعته للقوائم المالية، ومسئوليته فيما يتعلق بكل من الأرقام المقارنة التي ترفق بالقوائم المالية .

**8- المجموعة الثامنة : المجالات المتخصصة.**

تتكون هذه المجموعة من معيارين (02)، الأول منها يوفر القواعد المتعلقة بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة .

أما المعيار الثاني فيختص بالقواعد والإرشادات المتعلقة باختيار المعلومات المستقبلة وإبداء الرأي منها.

**9- المجموعة التاسعة : الخدمات ذات العلاقة.**

تتكون هذه المجموعة من ثلاثة (03) معايير تتعلق بواجبات المراجع وبشكل ومحتوى التقرير، كما تتضمن القواعد والإرشادات الخاصة بمسؤوليات المحاسبين القانونيين عن الارتباطات الخاصة بتجميع المعلومات المالية وتصنيفها وتلخيصها.

**ثانيا: أنواع المراجعة.**[1]

**1- المراجعة الحكومية :**

في هذه الحالة تقوم بعملية المراجعة جهة إدارية، أو تنظيم إداري معين وتهدف إلى تحقيق الرقابة بشقيها المحاسبي والقانوني، وكذا الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة والرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات الإدارية والمالية وغيرهما، هذا على غرار المراجعة الحكومية التي تنصب على الجهاز الإداري للدولة وهيئات الحكم المحلي والاتحادات المهنية والمؤسسات الإعلامية وأي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح فيها.

[1] يوسف محمد جربوع مرجع سابق ص: 15و16

ومن هنا يتضح عدم محدودية دور ومفهوم المراجعة واقتصارها على تغطية جوانب محددة ومجالات معينة دون غيرها، فلقد أدى التطور العلمي الحديث إلى توسيع وتعميق مفهوم المراجعة والمراجعة الإدارية بصفة خاصة، فلم يعد الهدف من المراجعة التأكد من أن النتائج تعبر أو تتفق مع الخطط الموضوعة فحسب، بل أصبح الهدف منها أعم وأشمل بحيث أصبح المفهوم الحديث يغطي النواحي والمجالات التالية :[1]

-فحص ومراجعة الخطط المختلفة لجميع الأنشطة والبرامج التي تقوم بوضعها الوحدات والأجهزة الإدارية.

-تتبع العوامل والتغيرات التي قد تؤثر على تحقيق أهداف هذه الأنشطة والبرامج.

-قياس عناصر الاقتصاد والكفاءة في أداء الوحدات الإدارية، والفاعلية بالنسبة لنتائج البرامج المختلفة وتحقيق التوازن بينهما.

-تقييم أداء الأنشطة والبرامج التي تتولى تنفيذها الوحدات والأجهزة الإدارية على مستوى أدائها ومدى قدرتها على تحقيق الأهداف.

-المساعدة في عملية اتخاذ وترشيد القرارات .

-فحص مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات الموضوعة من طرف الأجهزة المخولة بذلك.

**2- المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية .**

**2-1 - المراجعة الكاملة :**

وهي المراجعة التي تخول للمراجع إطارا غير محدد للعمل الذي سيؤديه مع تحمله المسؤولية الكاملة .

**2-2 - المراجعة الجزئية :**

المقصود بالمراجعة الجزئية هو اقتصار المراجع على بعض العمليات المعينة مع إدخال بعض القيود على نطاق فحصه للعمليات المالية، وفي هذا النوع لا يكون المراجع مسؤولا بصفة مباشرة عن أية أخطاء يتم اكتشافها، بل يجب عليه عمل اتفاق كتابي يحدد فيه المطلوب منه القيام به، دون الإسهاب في التفاصيل حتى لا تقع عليه المسؤولية ما لم ينص عليه في هذا الاتفاق.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن – محمد السيد سرايا : الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية، 1998، مصر، ص 291.

**3- المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة .**

**3-1- المراجعة النهائية .**

تعتبر المراجعة نهائية إذا بدأت بعد الانتهاء من إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية عن الفترة المحاسبية، ويناسب هذا النوع من المراجعة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

**3-2- المراجعة المستمرة.**

و هي المراجعة التي يتم فيها العمل والفحص أثناء السنة، وذلك سواء أكانت تلك العملية تتم بطريقة منتظمة، أو غير منتظمة خلال الفترة المحاسبية.

**4 - المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية :**

**4- 1- المراجعة الإلزامية :**

وهي المراجعة التي يفرضها القانون، حيث يتوجب تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة به، وذلك من خلال القانون المعمول به، وفي هذا الإطار نص القانون التجاري في المادة رقم (609 ) على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة لشركات المساهمة (الأموال).

**4-2 - المراجعة الاختيارية.**

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة، وقد تكون المراجعة كاملة أو جزئية حسب ظروف المؤسسة.

**5 - المراجعة العامة والمراجعة لغرض خاص :**

**5-1- المراجعة العامة :**

وهي المراجعة التي تهدف إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات، بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في مدى تغيير القوائم المالية الختامية في نهاية الدورة، وقد تكون هذا المراجعة جزئية أو كلية.

**5-2- المراجعة لغرض خاص :**

وهي المراجعة التي تتم بناءا على طلب من المؤسسة قصد مراجعة موضوع محدد ولهدف محدد، مع تحديد نطاق المراجعة وكذا الغرض منها.

**6 - المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية :**

**6 - 1 - المراجعة الخارجية :**

وهي المراجعة التي تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد، وللتوضيح أكثر يمكن تحديد أهداف المراجعة الخارجية كالتالي :

-كل العمليات تم تسجيلها بالكامل .

-كل عملية مسجلة لابد أن تكون :

حقيقية، صحيحة التقييم، صحيحة التسجيل، صحيحة التمركز.

**6 –2 - المراجعة الداخلية :**

وهي المراجعة التي يقوم بها أطراف داخل المؤسسة، وقد عرفها (ETIENNE.B). "المراجعة الداخلية ينبغي أن تكون داخل المؤسسة وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة "[1].

ومن بين أهداف المراجعة الداخلية مايلي :

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.
- مراجعة نظام المعلومات المحاسبية .
- فحص كافة السجلات والبيانات والمستندات المحاسبية.
- حماية أصول المحاسبة.
- تقييم البيانات المالية لغرض استخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات.

**7 - المراجعة الدولية :**

لا يمكن فصل المراجعة الدولية عن باقي المراجعات الأخرى من حيث المفهوم والأهداف، غير أنه يمكن تمييزها من حيث الأبعاد و الشمولية كونها ترتبط أساسا بمدى التطورات الاقتصادية العالمية والاتجاه المتزايد نحو عولمة الأنشطة الاقتصادية، وما ترتب عليها من ضرورة تسهيل حركة تنقل رؤوس الأموال في الأسواق العالمية، إلى ضرورة وجود درجة من التوافقية بين المعلومات المحاسبية ، مما استدعى تطوير معايير محاسبية قابلة للتطبيق على المستوى الدولي.

**المطلب الثاني : أهداف وقواعد المراجعة :**

**1- أهداف المراجعة :** تتمثل أهداف المراجعة في النقاط التالية :

**1-1 - الوجود والتحقق :**

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا.

**1- 2 - الملكية والمديونية :**

أي التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة، كما أن الخصوم التزام عليها .

**1 - 3 - الشمولية والإفصاح :**

بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة، بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية، توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذا المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية المتصلة بالحدث .

[1]Etienne :B :l'audit interne pourquoi et comment ; les éditions d'organisation ; France,1989 ,P 20.

**1-4- ĦŤšŤ_مŤ و ĦŧqT_Ť ƫ :** تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها، إذ أن التقيد بهذا البند لمن شأنه أن يضمن الآتي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش .
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية .
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

**1 -5 - ĦyþƒŤ وŪĦƷTƑŊ :**

ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية المقدمة ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وجاهزة بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، ويجب أن تكون قابلة للفحص من طرف المراجع لإثبات صحتها ومصداقيتها .

**1-6- ﺒdlb þcă ƷŽdي :**

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد لذلك ينبغي له القيام بالفحص والتحقق من العناصر التالية :

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة .
- مراقبة عناصر الأصول .
- مراقبة عناصر الخصوم.
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات .
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب، الأخطاء.
- تقييم الأداء والأهداف والخطط وتقييم الهيكل التنظيمي.

**2 - ƷوƏ_د الŽDþƖIƜYh :** من خلال ما سبق يمكن اعتبار أن الجهات التي لها فوائد من المراجعة هي :

- مسيرو المؤسسات .
- المساهمون و ملاك المؤسسة .
- الدائنون والمدينون.

هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن الجهات الخارجية التي تهتم بتقرير المراجعة هي :

- المستثمرون.
- الهيئات الحكومية.
- إدارة الضرائب.

## المبحث الثاني : مفهوم المراجعة الجبائية وأهدافها ومهامها.

إذا كان للمراجعة بصفة عامة مفهوم متعارف عليه بحكم التطبيقات العملية سواء كان على المستوى الجزئي أو على المستوى الكلي، فإن المراجعة الجبائية لها خصوصية لكونها تتصل بالجانب الجبائي فقط، وهو ما سنحاول التركيز عليه في هذا المبحث من خلال :

- مفهوم المراجعة الجبائية.
- أهداف ومهام المراجعة الجبائية.

### المطلب الأول : مفهوم المراجعة الجبائية.

قدمت عدة تعاريف للمراجعة الجبائية، سواء أكانت صادرة عن هيئات أو خبراء في الميدان الجبائي، و سوف نقدم بعضا منها لنصل في الأخير إلى تعريف موحد وشامل فقد عرفت الجمعية التقنية بتنظيم مكاتب المراجعة و الاستشارة (ATIC ) المراجعة الجبائية بمايلي :

"تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة (المؤسسة) ، وطريقة توظيفها، وبالتالي نجد الجباية بكل أنواعها موضوع المراجعة داخل المؤسسة"[1].

وقد عرف الدكتوران P.Bougan et J.M.vallée المراجعة الجبائية كمايلي :

" المراجعة الجبائية هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف إدارة الجباية، وهي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية "[2].

وقد عرف الأستاذ A.Hamini المراجعة الجبائية بمايلي :

"المراجعة الجبائية تهدف إلى تحقيق العمليتين التاليتين، تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة "[3].

كما عرف الباحث رضا خلاصي المراجعة الجبائية على أنها "عبارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي أو تقييم،الهدف منه هو إعداد وتشخيص جبائي للمؤسسة[4].

ومن خلال هذه التعريفات نقدم التعريف التالي :

"المراجعة الجبائية هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير، من جهة أخرى وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية".

---

[1] ATIC,  L'audit naissance d'une fonction, étude réalisée par le cabinet ATIC , auprès 50 responsables d'audit interne, paris 85 .

[2] M. Colin, « la vérification  fiscale » , Ed, Economica, Paris 1985 p : 38.

[3] A.Hamini, « L audit comptable et financier », Ed Berti, Algérie, 2001, P 172.

[4] خلاصي رضا-مرجع سابق ص20.

**المطلب الثاني : أهداف وأنواع المراجعة الجبائية.**

**1- الأهداف :**

يمكن التمييز بين نوعين من الأهداف، أهداف رئيسية و أهداف ثانوية.

**1-1 - الأهداف الرئيسية :**

- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية.
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول.
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشروع الجبائي.

**1-2- الأهداف الثانوية :**

- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية.
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح، أو التأخر فيه، أو الانتقاص منه.
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي .
- محاولة إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف و من ثم تحسين تطور القرار.

**2- أنواع المراجعة الجبائية:**

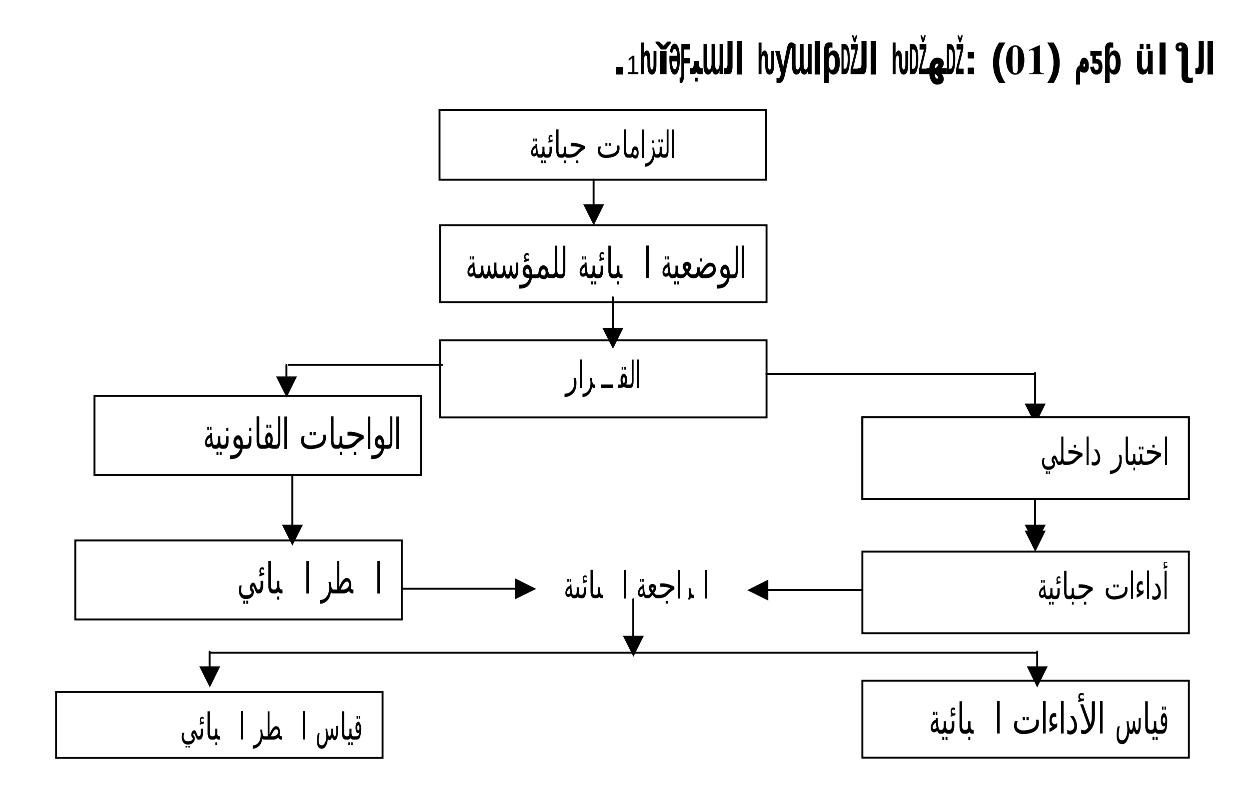
فهي الحقيقة أن مهمة المراجعة الجبائية تتجلى في عدة أشكال، وهذا حسب ميدان التطبيق الذي يكون موضوع هذا المراجعة، حيث يمكن أن تحمل على :

- طول أو قصر المدى.
- مجمل نشاط المؤسسة أو جزء فقط من النشاط.
- مجمل الضرائب الملقاة على عاتق المؤسسة، أو على ضريبة واحدة فقط.

هكذا من جهة ومن جهة أخرى، فإن مهمة المراجعة الجبائية يمكن أن تخضع لأهداف أخرى منها :

- قياس تطور الخطر الجبائي الذي يتغير مع نشاط المؤسسة وأهدافها.
- السهر على ملائمة المؤسسة وتجنب القواعد الجبائية التي تؤدي إلى عقوبات .

[illegible] (01): [illegible][1].




[1] رضا خلاصي-مرجع سابق ص42.

**. ƒæƚƌƒƨƚǁŏ ƒæƬƏƒƬƣ ÛnjþƣƞŬ ŀƒýƜŀþƊŽƒ ǆƞƏƒŀŀ ǆƴƜŀþƊŽŬ ǆƨ5علا : ƘǀƒƘŀ ƘƟƊŽŬ**

من خلال التعاريف السابقة للمراجعة الجبائية فإنه يستنتج وجود بعض الخصائص تميزها عن باقي المراجعات الأخرى وهو ما يجعلها محل انتقادات مقارنة مع باقي المراجعات، وهو ما سيتم معالجته في هذا المبحث من خلال المطلبين التالين :

- علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى.
- خصائص وانتقادات المراجعة الجبائية.

**.njþƣƞŬ ŀƒýƜŀþƊŽƒ ǆƞƏƒŀŀ ǆƴƜŀþƊŽŬ ǆƨ5علا : üوŬ ƒŀƲƊŽŬ**

**1 - ǆƞƒƨƟƊŽŬ ǆƴƜŀþƊŽŬو ǆƞƏƒŀŀ ǆƴƜŀþƊŽŬ :**

هذان النوعان متشابهان من حيث منهجية المراجع، لأنهما ينطلقان من أنظمة المعلومات داخل المؤسسة، وذلك لأن المراجع في بداية مهمته يبدأ في التقييم من خلال نظرة عامة على المراجعة الداخلية(المراقبة الداخلية) وبمراجعة المحاسبة يمكن التحقق من صحة حسابات الديون الجبائية للمؤسسة وهذا للتحقق من قانونية الحسابات المالية. غير أن الموازاة بين مسعى المراجع الجبائي والمراجع المحاسبي تسمح للأول من الاعتماد على الأعمال المنجزة من طرف الثاني، لأن إسهامات المراجع المحاسبي تبقى إلى حد ما محدودة خصوصا ما تعلق منها بالجانب الجبائي، لذلك فهو يحتاج إلى توجيه نوعي في المراجعة.

**- ǆƞƣƒاƊلدا ǆƴƜŀþƊŽŬو ǆƞƏƒŀŀ ǆƴƜŀþƊŽŬ :**

إن ما هو متعارف عليه هو أن فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة ليس من اختصاص المراجع الداخلي، بل يستطيع أن يدون آراءه في شكل ملاحظات حول النظام الجبائي، لتكون في نهاية الأمر بين يدي المراجع الجبائي.

**3 - ǆƞƜþƒƣƊƃ ǆƴƜŀþƊŽŬو ǆƞƏƒŀŀ ǆƴƜŀþƊŽŬ :**

إن المراجعة الجبائية الحقيقية هي المطبقة في الغالب من طرف المراجع الخارجي، حيث يبدأ بالتحليل لينتهي إلى اقتراح الحلول والإستراتيجيات، ولذلك فإن المراجع الخارجي يتبنى تقنيات قريبة من تلك المطبقة من طرف المراجع الجبائي.

**4 – ŀ ǆƴƜŀþƊŽŬ ǆƞƏƒŀŀ ƔþƒƪƚƨŮو ǆƞƏƒŀŀ :**

في الحقيقة الوظيفتان تتشابهان إلى حد كبير، ذلك أن المراجع الجبائي يستخرج الملاحظات بواسطة التحريات، بينما المستشار الجبائي يعطي الحلول والاقتراحات لكل الملاحظات و المشاكل المستخرجة.

**5 - ǆƴƜŀþƊŽŬ ǆƞƏƒŀŀ وþƞƞƨƚŀ ƒلجبائي :**

تسمح المراجعة الجبائية بتحديد الالتزامات الجبائية للمؤسسة وتوضيح الإستراتيجية الجبائية لها، وذلك لغرض أن يكون التسيير الجبائي أكثر فعالية من أجل تدنية التكاليف الجبائية، بالنظر أن الضريبة هي تكلفة يجب أن تسير بعقلانية وطريقة مثلى، وحيث أن التكلفة الجبائية معطاة بالعلاقة التالية[1] :

| ǆƨƟƊŽŬ ǆƨƚƚƒ+ ǆƞƚŀƊŬ ǆƨƚƚƒ+ ǆƞƏƒŀŀ ƅƒƪƣŬ ƺƞƒƚ ǆƨƚþƌ+وƞƨþƚƒوƒ ƒƚþƬŀ ƠوƊŽƞƊŽ=ǆƞƏƒŀŀ ǆƨƚƚƒ |
|---|

* التكلفة الإدارية : هي تكلفة التسيير الداخلي في حالة تأدية الواجبات الجبائية.

[1] رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 19.

*التكلفة الملحقة : هي التكلفة المالية (العقوبات الجبائية في حالة الخطأ) .
وعلى أي حال فإن المراجعة و التسيير الجبائي يساهمان في تحقيق الأهداف التالية :
- التحقق من أن المؤسسة لا تتعرض لأخطار جبائية غير معروفة.
- التحقق من أن المؤسسة ليست في حالة نزاعات جبائية وتعمل على تفاديها.
- البحث عن تطابق البيانات التي تسمح بتخفيف العبء الضريبي.

**6 - hŭyǕllƥDŽl hŭĭəƑبlll وDŽƨtoĭƑl l :**

إذا كانت مستويات المراجعة العادية تتمثل حسب الترتيب في الآتي :
مراجعة المطابقة، مراجعة المردودية، مراجعة التناسق، مراجعة الفرصة، مراجعة القابلية.
فإن للمراجعة الجبائية مستويات هي :

**6 - 1 - DŽƥlǕyŭh lŬDŽDƑžDŽ :**

هذا المستوى يهدف إلى تحليل نقدي لاحترام الإجراءات الجبائية وكذا السياسات والتسيير الجبائي.

**6 -2- DŽƥlǕyŭh lŽDŽTدl5ĭh :**

يهدف هذا المستوى إلى التحقق من مصداقية المعلومات المستعملة من طرف أصحاب القرار داخل المؤسسة ، إضافة إلى تقييم أداء الرقابة الداخلية للعناصر الجبائية.

**6- 3 - DŽƥlǕyŭh llƧyƑJĭh :**

يهدف هذا المستوى إلى الحكم على فعالية التسيير الجبائي ككل من منظور الأمن والأداء .

**lŽDŽƲɮƒ lkƑǆي : ql TƑə ƫ وlǆžHtƑدl l lŽDŽƥlǕyŭh lllبƑəĭh.**

**1- ql TƑə ƫ lŽDŽƥlǕyŭh lllبƑəĭh :**

إن أهم ما تتميز به المراجعة الجبائية من خصائص يمكن اختصارها في الآتي :
-إن المراجعة المحاسبية هي أصل المراجعة الجبائية، حيث أن المراجعة المحاسبية لا يمكن لها أن تهمل المسائل الجبائية.
-مهمة المراجعة الجبائية مستقلة ومجهزة بأهداف خاصة تستجيب للتطلعات التي يريدها المسير في الميدان الجبائي، وتأتي هذه المهمة من كون الجباية عبارة عن نظام يوجد في مفترق عدة أنظمة منها ما يتعلق بالمحاسبة، ومنها ما يتعلق بالقانون.
ومنها نشأت العلاقة بين المحاسبة والجباية، حيث أن استغلال التشريع الجبائي يعطي مصداقية أكبر للكتابات المحاسبية، باعتبار أن الربح المحاسبي ما هو إلا أساس الربح الجبائي، ولذلك وجب على المؤسسة أن تتجنب حالات رفض المحاسبة من طرف المراجع الجبائي و التي تتمثل فيما يلي:

1 - عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد9 –10-11 من القانون التجاري ولشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.
2 - عندما تتضمن المحاسبية أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.
3- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية أو التبريرات.
ولنأخذ على سبيل المثال تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية (أنظر الشكل2 ).

**الشكل رقم (02) : تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية.**




وبصفة خاصة يمكن القول أنه لا يمكن تصور مراقبة القانونية الجبائية دون مراقبة القانونية المحاسبية و العكس صحيح وهو ما يتجلى من خلال أهداف كل منهما .

**الجدول رقم (01): مقارنة بين المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية :**

| المراجعة الجبائية | المراجعة المحاسبية |
| --- | --- |
| - تعتبر المراجعة الجبائية تشخيصا للفعالية القانونية حيث تكون المؤسسة بحاجة متزايدة لها .<br>- تفرض المراجعة الجبائية كذلك:<br>* فرضية تقديم الميزانية بصورة جبائية سليمة.<br>- تنجز المراجعة الجبائية بمراعاة الخصائص التالية:<br>* القانونية<br>* الفعالية<br>- تكون المراجعة الجبائية في إطار تعاقدي بدون المطالبة بإثبات للحسابات<br>المراجعة الجبائية تستجيب لـ:<br>* الملائمة<br>* القانونية<br>* الخطر الجبائي<br>- إن استنتاجات المراجعة الجبائية تقدم عبارات استدلالية على الاهتمامات التكملات القانونية الجبائية<br>- أن الإجابة عن هذا الأعمال لا تكون إلا بتطبيق أعمال فوق محاسبية وبالتالي فإن مراقبة القانونية الجبائية لا تعتبر فقط التسجيلات المحاسبية أو التسجيل في الميزانية للعمليات الجبائية المعقدة. | المراجعة المحاسبية:إثبات للحسابات +إبداء رأي+إعداد تقرير.<br>- تنجز المراجعة المحاسبية بمراعاة الخصائص التالية:<br>* القانونية<br>* المصداقية<br>* الحذر<br>* صورة واضحة<br>- المراجعة المحاسبية تدخل في الإطار القانوني لمحافظ الحسابات الذي ينتهي بإثبات قانوني للحسابات.<br>- خلال مهمة المراجعة المحاسبية يكون هناك إصدار رأي بدون التزام لمسؤولية المراجع،بعكس ذلك المؤسسة تستخرج النقائص وتعمل على تحسينها .<br>- نتائج المراجع تأخذ بعين الاعتبار الواقعية(الأخطاء التي تمس وضعية المؤسسة من ناحية القوائم المالية) |

المصدر: رضا خلاصي .مرجع سابق ص 83.

### 2- ƖƖƌƑšŧďžƖ ƖƖƊƏžƗƩƢƗƖƖƖƗƏƑƏƗƐ ƖƖ : [1]

### 2-1- ĐŽدودƟƗƜ ƖƊŽžƖƖƗƖƖƐƏƗ ƜƝƗƗ ĐžĐŽ ƟŔƗƘ ƖƖƗ ĐŽولƖƗƜ:

إن محدودية المراجعة الجبائية تنصب كلها على جزئية المراجعة الجبائية، حيث أنها لا تأخذ بعين الاعتبار كل الجوانب للمؤسسة مما يجعلها مقتصرة على الجانب الجبائي، فقط، خاصة إذا علمنا أن موارد الجانب الجبائي محدودة جدا، وبالتالي يكون هناك تحديد لاختيارات وإعداد لأولويات بين مختلف أشكال المراجعات لأن هناك تداخلا بين المستشار الجبائي ومحافظ الحسابات، حيث يعمل كل منهما على الإجابة عن الاهتمامات الجبائية للمؤسسة.

### 2-2- ĐŽدودƟƗƜ ƖƊŽžƖƖƗƖƖƐƏƗ ƜƝƗƗ ĐžĐŽ ƟŔƗƘ ƖƖƗوƗƵƗ :

في بعض الأحيان عملية المراجعة الجبائية للمؤسسة خلال السنة تؤدي إلى عرقلة السير الحسن لبعض الوظائف خصوصا المتعلقة منها بالجانب المالي، مما يخلق اضطرابا على بعض القرارات المهمة داخل المؤسسة.

### 2-3- ĐŽدودƟƗƜ ƖƊŽžƖƖƗƖƖƐƏƗ ƜƝƗƗ ĐžĐŽ ƟŔƗƘ ƖƖƗƍƬوƬƗƜ :

بما أن المحاسبة والجباية عنصران متكاملان ، وبما أن الجبائية عنصر من المحاسبية فإن القيام بالمراجعة المحاسبية يؤدي بالضرورة إلى القيام بمراجعة جبائية ولو أنها جزئية من المراجعة المحاسبية، ولذلك فمن المنطقي التساؤل حول مدى استقلالية المراجعة الجبائية وقابلية الجباية لأن تكون ذات هدف لمراجعة خاصة.

[1] رضا خلاصي، مرجع سابق، ص94.

## خلاصة الفصل الأول :

من خلال التعريف الشامل للمراجعة الجبائية والذي مفادها أنها هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة لغرض مراقبة مدى احترامها للقوانين الجبائية وتعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية، وهو ما يتوافق مع الأهداف الرئيسية للمراجعة الجبائية التي من بينها التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية، الأمر الذي يؤدي إلى تقوية فرص التأهيل للمؤسسة للحد من التهرب الجبائي الذي سيكون محل تحليل في الفصل الثاني.

# الفصل الثاني:

# تحليل ظاهرة التهرب الجبائي.

**تمهيد :**

إن مكافحة التهرب الجبائي، من أولويات السلطات العمومية وعلى رأسها إدارة الضريبة، وذلك نظرا لما تخلفه هذه الظاهرة من آثار مدمرة على الاقتصاد الوطني، ولعل هذا ما جعلها من أهم اهتمامات السياسات الجبائية طوال الفترة التي تلت الإصلاح الجبائي، ولقد تعاظم التهرب وتنوعت أشكاله وتعددت أثارها من سنة إلى أخرى مما أدى إلى عجز الأنظمة الضريبية عن مواجهته خصوصا مع ظهور التجارة والتعاملات الإلكترونية.

لذلك ولفهم هذه الظاهرة سيتناول هذا الفصل التطرق إلى هذه الظاهرة بالشرح والتفصيل عبر المحاور التالية :

1- مفهوم الغش والتهرب الجبائي.

2- ميادين وطرق التهرب الجبائي .

3- أسباب وآثار التهرب الجبائي .

4- أدوات التقدير ووسائل مكافحة التهرب الجبائي.

وسيكون التركيز في كل الأمثلة على حالة الجزائر موضوع الظاهرة .

## المبحث الأول : مفهوم الغش والتهرب الجبائيين وأشكال الغش .

يشكل الغش والتهرب الجبائيين وسيلتين يلجأ إليهما المكلف من أجل عدم دفع الحقوق الملقاة على عاتقه، ونظرا للتداخل الكبير بينهما تم إدراك هذا المبحث حتى يمكن توضيح مفهومي الغش والتهرب الجبائيين وفق المطالب التالية :

- مفهوم الغش الجبائي.
- مفهوم التهرب الجبائي.
- أشكال التهرب.
- تصنيفات الغش.

### المطلب الأول : مفهوم الغش الجبائي .

الغش الجبائي ظاهرة عالمية وقديمة لا تعترف بالحدود، تعرفه البلدان الغنية مثلها مثل البلدان الفقيرة، له تأثيرات بالغة الأهمية على الاقتصاد الوطني ومن ثم على التوازن في النظام الجبائي، ولفهم الظاهرة أكثر، سوف نعرض التعاريف التالية :

**- التعريف الأول :**

" الغش الجبائي هو المخالفة المتعمدة من قبل المكلفين بالضريبة قصد التخلص منها أو التقليص من وعائها"[1].

**التعريف الثاني :**

" الغش الجبائي هو تعد مباشر وصريح سواء أكان على وعي أم لا على القانون الجبائي وهو يتمثل في مجموعة من التوليفات القانونية والمحاسبية، أو أساليب وطرق مادية لتجنب الضريبة"[2].

**التعريف الثالث :**

"الغش الجبائي هو المخالفة الصريحة لأسس القانون الجبائي، وذلك باستعمال الوسائل المالية والعمليات المحاسبية والتصرفات القانونية التي يستغلها المكلفون من أجل عدم دفع الضريبة جزئيا أو كليا سواء أكانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة"[3].

ومن خلال هذا التعاريف يمكن صياغة التعريف التالي :

" الغش الجبائي هو الخرق الصريح والواضح لقواعد القانون الجبائي، وذلك باستخدام الوسائل المادية وبعض التوليفات القانونية والمحاسبية لتجنب الضريبة سواء بصفة جزئية أو كلية".

وبصفة عامة فإن الغش الجبائي هو كل التصرفات التي تقع عن قصد وعمد لتحقيق منفعة غير مشروعة على حساب الغير، فمن المنظور المحاسبي يعني التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها المستندات والسجلات أو المعلومات التي تحتوي القوائم المالية بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع.

وفي الحقيقة أن الأسباب الدافعة لارتكاب الغش يمكن تلخيصها في العناصر التالية : [4]

---

[1] L . Mehl et P.Beltrame, sciences techniques, fiscales, P.U.F T,Tmemis, Paris, 1984, P78.

[2] Habib ayadi :droit fiscal C.E.R.P, Tunis-Carthage, 1989, P 28.

[3] عيسى براق-دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الجبائي .رسالة ماجستير غير منشورة .المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001 ، ص:

[4] محمد التهامي طواهر-مسعود صديقي : "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص.145.

-الرغبة في اختلاس بعض موجودات المؤسسة.
-محاولة تغطية عجز معين في الصندوق أو اختلاس سابق.
-محاولة التأثير على القوائم المالية الختامية لأغراض معينة.
-محاولة التهرب الضريبي .
وعلى أية حال فإن الغش الجبائي له ركنان : الركن المادي والركن المعنوي.

**أ- الركن المادي :**

هو استخدام طرق تدليسية ووسائل مختلفة قصد التقليص من الأساس الخاضع للضريبة ومن بين هذا الوسائل مايلي :
-مسك محاسبة مزيفة وبأخطاء متعمدة ومتكررة.
-استخدام فواتير مزورة وغير صحيحة.
أي بمعنى مخالفة أحكام الأمر رقم 95 -06 الموافق لـ :95/01/25 والمتعلق بالمنافسة [1]، ومن الناحية القانونية يمكن تلخيص الركن المادي لجريمة الغش الجبائي في:
-استعمال طرق احتيالية .
-التملص من الضرائب والرسوم.

**أ-1- الطرق الاحتيالية[2] :**

لم يعرف المشرع الطرق الاحتيالية والسبب في ذلك أن كل تعريف يقصر عن الاحاطة بكل اساليب الاحتيال ، والملاحظ ان كل نصوص القوانين اجمعت على استعمال صيغة لاسيما( Notamment ) قبل بيان الأعمال التي تعتبرها طرقا احتيالية وذلك حرصا منها على توضيح أن الطرق التي وردت لم تذكر على سبيل الحصر وإنما على سبيل المثال فحسب، وقد اتفقت كل القوانين على اعتبار الأعمال الآتي بيانها طرقا احتيالية .
-الإغفال عن تسجيل، أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة او صورية في السجل اليومي، أو في سجل الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري، أو في الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق الاخطاء بالسنوات المالية التي أقفلت حساباتها.
-إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب والرسوم المفروضة.
-تقديم وثائق مزورة او غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول، إما على تخفيف الضرائب والرسوم، أو تخفيضها، أو الإعفاء منها، أو استرجاعها، وإما الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.
-الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال.
-استعمال فواتير مزورة، أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية .
-استعمال الطوابع المنفصلة، أو طوابع مزورة، أو سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة، أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع .

---

[1] المادة(67)من الأمر رقم95-06تنص على"تعتبر ممارسات تجارية تدليسية تحرير فواتير مزورة..."
[2] حسن بوسقيعة : "جريمة الغش الجبائي"، المجلة القضائية، العدد الأول، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 1998، ص : 19-20.

-القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء الأرباح أو الإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها أو الغير.

هذا من جهة ومن جهة أخرى أضاف قانون الإجراءات الجبائية بعض الطرق من بينها[1]:

-مزاولة نشاط غير مصرح به .

-إنجاز عمليات شراء وبيع دون استخدام الفاتورة.

-تحرير فواتير وسندات تسليم، أو أي وثيقة اخرى دون احتوائها على عمليات حقيقية .

**ج-2- [illegible] :**

إن استعمال الطرق الاحتيالية يؤدى الى احدى النتائج التالية:

-إما التملص من الكل أو البعض من وعاء الضريبة، ويقصد به التهرب من تحديد أساس الضريبة وربطها .

-إما التملص كليا أو جزئيا من تصفية الضريبة.

-إما التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، ويراد به إعفاء المكلف من الالتزام بأدائها، أو التخفيف من عبئها.

**ج- الركن المعنوي :**

يتمثل هذا الركن في عنصر القصد (النية) للغش الضريبي وذلك بمخالفة قوانين واضحة وصريحة، غير أن إثبات هذا النية تبقى صعبة بالنسبة للإدارة الجبائية لأنها تفترض توفر النية الحسنة لدى أغلب المكلفين بالضريبة.ولقد اوجب المشرع في هدا الركن توفر نوعين من القصد ، قصد عام وقصد خاص .

1-القصد العام ويفترض في القصد العام علم المكلف فعلا بارتكابه الاحتيال قصد التخلص من الضريبة .

2-القصد الخاص ويفترض فيه ان يتجه المكلف الى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها، أي بمعنى حرمان الادارة من الحصول على حقها .

**[illegible] : [illegible] التهرب الجبائي (التهرب الضريبي) « L'évasion Fiscale ».**

هناك مجموعة من التعاريف للتهرب نأخذ منها تعريفين :

**التعريف الأول :**

"التهرب الجبائي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة"[2] .

**التعريف الثاني :** "التهرب الجبائي هو تجنب الوقوع في جاذبية القانون"[3].

من خلال هذين التعريفين يمكن صياغة التعريف التالي : "التهرب الجبائي هو الفعل الشخصي المتعمد الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية تسمح له بتجنب الحدث المنشئ للضريبة القانونية".

---

[1] المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية .

[2] C.R.Masson, la notion d'évasion fiscale en droit interne Français, L. GAJ, Paris, 1990, P :181.

[3] Martinez : J.C la fraude fiscale, édition; P.U.F, Paris, 1984, P :17.

وفي الواقع يمكن التمييز بين ثلاث حالات للتهرب هي:

1 - تهرب ضريبي ناتج عن سلوك المكلف الذي يتمثل فيما يلي :

- الامتناع عن استهلاك سلع تفرض عليها ضرائب مرتفعة.

-ترك النشاط التجاري الذي يخضع لضرائب مرتفعة.

2- تهرب ضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الجبائي، وقد يستعين المكلف بذوي الاختصاص والخبرة لاكتشاف تلك الثغرات.

من الواضح أن المكلف يستطيع تفادي الضريبة مع بقائه تحت سيادة القانون الجبائي، وذلك باستغلال مختلف الطرق والأساليب المتاحة أمامه.

**المطلب الثاني : أشكال التهرب الجبائي .**

هناك شكلان من التهرب الجبائي وهما :

- التهرب الوطني.
- التهرب العالمي.

**1 - التهرب الوطني :**

يتمثل التهرب الضريبي المحلي في قيام المكلف باختيار النظام الجبائي الأكثر سهولة والأكثر بساطة ومن أهم طرقه :

**1 - 1 - الامتناع :**

وذلك بأن يمتنع المكلف عن امتلاك أي شيء، أو القيام بأي عمل، يؤدي إلى خضوعه للضريبة، كأن يقوم مثلا بعدم تسجيل العقارات المسماة باسمه الشخصي، وتحويلها إلى أشخاص آخرين.

**1 - 2- الإحلال :**

ويتم التهرب عن طريق الإحلال بأن يقوم المكلف بتعويض وعائه الخاضع بوعاء آخر أقل خضوعا للضريبة، أو معفى تماما كأن يقوم المكلف مثلا بالرفع من أرقام الأعمال المعفاة مقارنة مع أرقام الأعمال غير المعفاة .

**2 - التهرب الدولي :**

يقصد به إفلات المادة الخاضعة للضريبة في النطاق المحلي لبلد معين من الأحكام الجبائية ووضعها تحت تصرف نظام جبائي أجنبي أو عدة أنظمة جبائية.

وكمثال على ذلك الشركات المتعددة الجنسيات، التي تلجأ إلى أشخاص طبيعيين أو إلى تكوين فروع في العديد من البلدان، مما يساعدها في تنظيم عمليات التهريب بسهولة كبيرة.

**ثالثا : أنواع الغش .**

**1 - الغش البسيط والغش المركب :**

**1-1 - الغش البسيط :**

يلجأ إليه المكلف طواعية من خلال السهو في التصريح بأحد مكونات المادة الخاضعة للضريبة، أو عدم دقة التصريحات المقدمة حسابيا في بعض الأحيان، وهذا النوع من الغش عادة لا تنتبه إليه المصالح الجبائية.

**2-1 - الغش المركب :**

يلجأ إليه المكلف باستخدام طرق تدليسية، وذلك من أجل تجسيد إرادة التهرب، إضافة إلى محو كل الآثار الحقيقية كأن يمسك محاسبة مزيفة أو يقدم فواتير مزورة ...الخ.

**2 - الغش القانوني والغش غير القانوني :**

**1-2 - الغش القانوني :**

يمكن أن نسميه الغش الذكي الذي يلجأ إليه المكلف باستخدام طرق وأساليب مستمدة من روح القانون الجبائي نفسه، مما يمكنه من التهرب دون تعرضه إلى عقوبات جبائية.

**2-2 - الغش غير القانوني :**

ويتمثل في الخرق الواضح والصريح للقانون والتنظيم الجبائي الساري المفعول، مما يؤدي إلى تعرض المكلف لعقوبات جبائية مختلفة.

**3 - الغش الوطني والغش الدولي :**

**1-3 - الغش الوطني :**

وهو ذلك الغش الذي يحدث داخل حدود إقليم دولة واحدة، بحيث يكون المكلف في مواجهة السلطات الجبائية لهذه الدولة.

**2-3 - الغش الدولي :**

هو ذلك الغش الذي يتواجد في محيط أكثر اتساعا، بحيث يكون المكلف في مواجهة السلطات الجبائية لعدة بلدان في آن واحد، وقد انتشر هذا الصنف بشكل واسع بسبب التطور الهائل في التبادلات الدولية والارتفاع الكبير في حركات رؤوس الأموال .

**[illegible] : [illegible]**

يعتبر التهرب الجبائي ظاهرة موجودة في كل دولة وتنتشر في كل القطاعات ولكن بدرجات متفاوتة مستعملة بذلك طرقا مختلفة من أجل ذلك يتم مناقشة هذا المبحث في المطلبين التاليين :

- ميادين التهرب الجبائي.
- طرق التهرب الجبائي.

مع التركيز على حالة الجزائر.

**[illegible] : [illegible]**

**1- [illegible] :**

ويشمل هذا القطاع بالخصوص كل تجار الجملة والتجزئة والمستوردين وكما هو معلوم فإن هذا القطاع يمثل نسبة كبيرة في الجزائر وصلت إلى 26 % بالنسبة للأشخاص المعنويين، وإلى نسبة 64 % من الأشخاص الطبيعيين في 31 /2000/12 كما هو موضح في الجدول التالي :

**[illegible] (02) : [illegible] /12/31 [illegible] :2000**

| [illegible] | [illegible] | [illegible] | [illegible] |
|---|---|---|---|
| قطاع الإنتاج | % 40 | قطاع الإنتاج | % 14 |
| قطاع الخدمات | % 34 | قطاع الخدمات | % 24 |
| قطاع الاستراد والتصدير | % 11 | قطاع الاستراد والتصدير | % 2 |
| قطاع التجارة بالجملة | % 08 | قطاع التجارة بالجملة | % 4 |
| قطاع التجارة بالتجزئة | % 07 | قطاع التجارة بالتجزئة | % 56 |
| | **% 100** | | **%100** |

**[illegible]** : المركز الوطني للسجل التجاري .

ولقد تعاظم التهرب الجبائي في هذا القطاع خصوصا بعد تخلي الدولة عن الاحتكار في قطاع التجارة الخارجية.

**2- [illegible] :**

إن قطاع المهن الحرة يشمل بصفة خاصة الأطباء، المحامين، الموثقين، المحضرين القضائيين، المستشارين، المحاسبين، مكاتب الدراسات، مكاتب الخبرة...الخ.

إن التهرب الجبائي في هذا القطاع مافتئ يزداد نظرا للأسباب التالية :

- عدد كبير من منتسبي هذا القطاع لا يصرحون بحقيقة أرقام أعمالهم.
- عدم مسك الكثير منهم الدفاتر والسجلات القانونية.
- عدم استقرار أحكام القانون الجبائي من سنة لأخرى بخصوص هذا الفئة.
- عدم إخضاع هذا الفئة للمراقبة إلا في حالات نادرة.

**3- قطاع الأشغال العمومية والبناء :**

إن هذا القطاع يعرف ارتفاعا كبيرا هو الآخر في مجال التهرب الجبائي، نظرا لكونه مرتبط بالبناء بكل أصنافه، إضافة إلى تعدد الضرائب والرسوم المفروضة على المكلف المنتمي إلى هذا القطاع، ويتضمن التهرب أساسا في :

- البيع غير الشرعي لمواد البناء.
- استخدام فواتير شراء وهمية مزورة قصد الاستفادة من الرسوم المحملة على المشتريات.

**4- قطاع الخدمات الحرة:**

يعرف هذا القطاع ارتفاعا ملحوظا للتهرب يتزايد من سنة لأخرى خصوصا ما تعلق منه بحقوق التسجيل والضريبة على الدخل الإجمالي فئة فائض القيمة، وذلك نظرا لارتباطه بفئة واسعة من الجمهور من جهة، وضعف إمكانيات الإدارة الجبائية في المتابعة والمراقبة من جهة أخرى.

**ثانيا : طرق التهرب الجبائي.**

في الواقع أن طرق التهرب الجبائي كثيرة يصعب حصرها خصوصا بعد التطور الحاصل في ميدان التعاملات والمبادلات التجارية، في حين بقيت المصالح الجبائية حبيسة نظام تشريعي غير مساير لهذا التطور، غير أن هناك طرقا شائعة كثيرة الاستخدام وهي :

**1 - الطريقة المحاسبية :**

يتضمن هذا الإخفاء بالتلاعب في التصريحات التي يقدمها المكلف، كأن يلجأ إلى تخفيض الإيرادات، أو إلى تضخيم التكاليف عن طريق السهو العمدي لبعض الإيرادات، أوعدم التسجيل المحاسبي لبعض العمليات، أو تقييم التكاليف عن طريق مصاريف عامة غير مبررة ..الخ.

**الطريقة المادية :**

"ويتمثل هذا في إخفاء المكلف لأملاكه بصفة جزئية أو كلية حتى يبقى بعيدا عن كل اقتطاع ضريبي".[1]

وهذا عنصر هام بحيث أن المصالح الجبائية في الجزائر أحصت العديد من المتعاملين الذين لم يتحدد بعد موطن تكاليفهم خصوصا في قطاع الاستيراد.

**2 - الطريقة القانونية :**

يتمثل في إيجاد حالات قانونية حتى تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا ليس لهم الحق في الاستفادة منها، ومن الأمثلة الواضحة في الميدان [2].

-تحويل التجهيزات والمواد التي من المفروض أن توجه إلى جهاز الإنتاج إلى البيع، مع العلم أنها معفاة من الرسم على القيمة المضافة، للإشارة أن تكلفة الإعفاءات الجبائية تصاعدت وتيرتها من سنة لأخرى خاصة تلك المرتبطة بدعم الاستثمار، هذا مع بقاء أساليب الرقابة عاجزة إلى حد ما عن مسايرة هذا التطور خصوصا وأن الإحصاءات تشير إلى منح حوالي 40000 قرار استفادة من الامتيازات الجبائية منذ إنشاءها، وهذا ما يوضحه الجدول رقم (03).

---

[1] عيسى براق، مرجع سابق ص75و76.

[2] تقارير الندوة السنوية للإطارات المالية، سبتمبر 2002.

الجدول [illegible] (03) :

[illegible]

| [illegible] | [illegible] T AP | [illegible] VF | [illegible] IBS | [illegible] TF | [illegible] D/ENREG IS | [illegible] TVA | [illegible] |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1995 | 151.379 | 27.124 | 346.576 | 884 | / | / | 525.960 |
| 1996 | 614.401 | 119.403 | 1.592.02 7 | 1.153 | 444 | 1.889.2 22 | 4.216.6 50 |
| 1997 | 727.096 | 163.237 | 1.046.81 4 | 4.387 | 395 | 1.717.8 54 | 3.67541 8 |
| 1998 | 1.417.58 6 | 200.338 | 2.080.93 4 | 2.677 | 92 | 4.957.9 15 | 8.659.5 42 |
| 1999 | 4.482.91 6 | 1.476.0 86 | 5.120.29 7 | 19.04 2 | 30.896 | 19.647. 079 | 30.776. 316 |
| 2000 | 251.825 | 63.227 | 90.279 | 2.898 | 3.177 | 4.221.4 82 | 4.632.8 90 |

[illegible]: M[elle] Nawel Zier, « Les depenses fiscales, I.E.D.F, 2001.

## 3- [illegible] :

الاستخدام الفوضوي للوكالات المتعلقة بالسجل التجاري حيث تحول الاستثناء إلى قاعدة، مما انجر عنه عدم تحديد موطن العديد من المكلفين، ونشير إلى أن مصالح الضرائب أحصت 465 مكاف ينشطون في مجال التجارة الخارجية (الاستيراد) وهذا في 29 ولاية فقط من الوطن، ولقد بلغ الدين الجبائي المترتب عن هذا الفئة 2888 مليار د.ج في ثماني ولايات من أصل 29 ولاية [1] .

## 4- [illegible] :

- الاعتماد على زبائن قليلين في حالة الفوترة، وفي بعض الأحيان معظمهم غير معروف.
- استئجار المحلات لبعض الأشهر ثم التخلي عنها ومغادرتها إلى جهات أخرى فعلى سبيل المثال أحصت المصالح الجبائية (151 ) حالة في سنة (2001) في منطقة الرويبة وحدها، وقد انجر عن ذلك تقديم تصاريح خاطئة.
- استخدام فواتير وهمية ومزورة للاستفادة من حق التخفيض للرسم على المشتريات خصوصا في قطاع الأشغال العمومية والبناء.

[1] تقارير الندوة السنوية للإطارات [illegible]، سبتمبر 2002.

## المبحث الثاني : أسباب وآثار التهرب الجبائي.

يعتبر التهرب الجبائي ظاهرة تعمل على إنقاص المداخيل الجبائية وكما أن لكل ظاهرة أسباب وعوامل متعددة، فإن لها آثارا عميقة على جميع الأصعدة المالية منها والاقتصادية والاجتماعية، ولأجل معالجة ما سبق سيتم التطرق إليه في المطلبين التالين :

- أسباب التهرب الجبائي.
- آثار التهرب الجبائي.

### المطلب الأول : أسباب التهرب الجبائي.

يرجع انتشار ظاهرة التهرب إلى توافر عدة أسباب والتي ترتبط بالمكلف نفسه وتطبيق النظام الضريبي السائد في البلد، وكذا الظروف الاقتصادية المحيطة بها، إضافة إلى الأسباب المرتبطة بإدارة الضرائب.

**1- الأسباب المتعلقة بالمكلف :**

إن هذا الأسباب غالبا ما ترجع لظروف المكلف ومدى تقبله لهذا الضريبة، أي بمعنى مستوى درجة المواطنة التي يتمتع بها، وعموما يمكن تركيز جل هذا الأسباب في تدني مستوى الوعي الضريبي ويقصد به "شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء".[1]

إن هذا التدني لا يقابله في الحقيقة إلا مستوى عدم الحس المدني الجبائي (Incivisme Fiscal) لبعض المكلفين أو المتعاملين الاقتصاديين.

وهذا راجع في نظر العديد من المختصين إلى الاعتقادات الخاطئة التالية :

أ – اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل.

ب - اعتقاد أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي (عقلية البايلك).

جـ -سوء تخصيص النفقات العمومية حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة.

د-اعتقاد عدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

**2- الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية :**

من الواضح أن وجود إدارة ضريبية قوية يعني بكل بساطة الحد والتحكم الجيد في التهرب الضريبي، ويعود سبب عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، إضافة إلى عدم وجود الإطار الفني المؤهل وكذا انعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين، مما أثر على الجانب الخلقي للموظفين وأدى إلى انتشار الرشوة كضريبة إضافية وسهل عملية التهرب الضريبي.

أما بخصوص الإدارة الضريبية الجزائرية فإنها لازالت تعاني من قلة الأداء الضريبي وبعيدة كل البعد على المعايير الدولية، ومن أسباب ذلك ما يلي :

-غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل روح التسويق، العلاقات العامة، التسيير بالأهداف، إلى غير ذلك.

---

[1] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 160.

-غياب الجهود الفعلية للتعريف بالنظام الضريبي عبر وسائل الاتصال المختلفة بغية نشر الوعي الضريبي لتفادي عدم التحضر الجبائي للمكلفين.
-ضعف التكوين في المجال الضريبي، والاعتماد الكلي على مضامين النظام الجبائي الفرنسي دون سواه.
-سيادة الأساليب الكلاسيكية في معالجة الملفات الإدارية، إذ لازالت أغلب المصالح تعتمد على الطريقة اليدوية البطيئة.
- ضعف النظام المعلوماتي في تسيير المادة الجبائية أو المعلومة الجبائية.
-لم تستطع إدارة الضرائب اعتماد فكرة الزبونية في علاقتها مع المؤسسات، إذ لازالت ترى في كل مؤسسة خاصة إن لم تكن عمومية محتالا ضريبيا محتملا، ومن هنا كانت العلاقة تصادمية ومبنية على الشك [1].

**3- الأسباب المتعلقة بالتشريع والنظام الجبائي :** سوف نميز حالتين :
-تعقد النظام الجبائي.
-عدم استقرار التشريع.

**3-1- تعقد النظام الجبائي :**

وذلك من حيث تنوع وتعدد معدلات الرسوم والضرائب فإلى غاية سنة (97) كانت معدلات الرسم على القيمة المضافة( TVA) وهي (7 %، 14 %، 21 %) مع تغير نوع المكلف الخاضع إلى كل نوع من الضرائب خاصة بالنسبة للأنواع الخاضعة له(7 % و 13 %) [2]، هذا من جهة ومن جهة أخرى يجد المكلف نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة وبوسائل بدائية .

**3-2- عدم استقرار التشريع :**

إن عدم الاستقرار هذا راجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية، مما خلق نوعا من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الجبائية، ولأخذ صورة واضحة على هذه التغيرات نأخذ على سبيل المثال لا الحصر ما يلي[3] :
-قانون المالية لسنة 95 تضمن 49 إجراء ضريبيا من نفس الشاكلة يتعلق 30 منها بالضرائب المباشرة و (18) بالرسم على القيمة المضافة .
-قانون المالية لسنة (93) تضمن (45) إجراء ضريبيا بين تعديل، وإلغاء، إتمام، يتعلق 27 منها بالضرائب المباشرة و(19) بالرسم على القيمة المضافة

وإذا كان من المسلم به عدم القدرة على تلافى التغيرات، فإنه لا يمكن من ناحية أخرى إغفال المجهود المستمر في اتجاه تبسيط الإجراءات الضريبية والعمل على ضمان استقرارها النسبي

---
[1] عبد المجيد قدي : "المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
[2] [illegible] مدى الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري، رسالة الماجستير – جامعة الجزائر (2001)ص (62).
[3] عبد المجيد قدي، السياسة الجبائية وتأهيل المؤسسة، مداخلة في الملتقى الدولي حول تأهيل المؤسسة الاقتصادية –جامعة سطيف أكتوبر (2001)

**4- ƒƑɀǓl ƕƲƌƿƥǅ ƕƹǁǄƑǋ ƹɓƑƬƫǓl :**

من المسلم به أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة دخول المكلفين في أي اقتصاد يجعل إمكانية التهرب الضريبي قليلة جدا، الشيء الذي يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين بسهولة، غير أنه إذا تأملنا وضعية الاقتصاد الوطني المتسم بانتشار الاقتصاد الموازي، الذي نتج عنه عدم ضبط سوق السلع والخدمات، إضافة إلى عدم حرية المنافسة وفوضى الاستيراد لوجدنا أن هذا الخصوصية قد ساهمت في زيادة حجم التهرب الضريبي بشكل واضح.

**5- ƒƑɀǓl ƕƲƌƿƥǅ ƔƿƑƺƥǄǃǎ ƙǄǄƑƹǎƶǓl ǁǎǊǓl :**

إن التجارة الإلكترونية كعامل أول مزعزع للأنظمة الضريبية، تعرف توسعا سريعا، فيمكن أن يكون أكبر جزء من التجارة الدولية (خاصة بين الشركات) عن طريق الانترنيت في المستقبل القريب فقد فاقت هذا المبادلات 150 مليار دولار سنة 1999، لكن التخمينات تبين أنها ستفوق 3 بليون دولار سنة 2003[1]، ولعل أهم تحد تواجهه السلطات الضريبية يتمثل في انتقال معاملات الورق (فواتير) إلى معاملات افتراضية « Transactions Virtuelles » ، وكذا إمكانية تحميل عن بعد المواد "Télé-charger" على الانترنيت مباشرة مثل الخبرة والاستشارة الطبية، المالية، الموسيقى والخدمات التربوية إلى غير ذلك، إن هذا لمن شأنه أن يطرح صعوبات كبيرة أمام المراقبة والتسوية مما يوسع من أخطار التهرب الجبائي، وهو ما أشار إليه « Daniel Arthur la prés » حيث كتب يقول "...إلا أن خصوصيات التجارة الإلكترونية تواجه صعوبات ميدانية أثناء تطبيق التشريعات الضريبية الحالية، ويخشى أن يصبح هذا الفضاء (Cyper-Space) سوقا ضخمة للتهرب الجبائي"[2] .

**ƒƿǄƑƮǓl ƒƇƶǓl : ƕƑƊƃ التهرب الجبائي.**

يعمل التهرب الجبائي على إحداث آثار جلية في الاقتصاد الوطني المتجسدة بصفة خاصة في النواحي التالية : المالية والاقتصادية والاجتماعية.

**1- ƔƑƇǓl ƕƿǃǓƑǓl :**

يؤدي التهرب الضريبي إلى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد هامة، مما يحول الدولة عن تحمل أعبائها المختلفة اتجاه الوطن والمواطن بالدرجة الأولى، ويخلق صعوبات جمة في تسطير سياسة الإنفاق العام، وقد تضطر الدولة حينها اللجوء إلى مصادر تمويلية أخرى كالاقتراض والإصدار النقدي مما يؤثر في نهاية المطاف سلبا على الاقتصاد حيث يرتفع معدل التضخم ويزداد الضغط الجبائي.

[1] عمر يحياوي :"مساهمة في الدراسة العامة"، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 101.

[2]Daniel Arthur Laprés, quelle fiscalité pour le commerce électronique, http/ www.laprés .net /tax. Html: mars.2003.

**2- hٍǏJƑ T ŧsŮl þƑkǑl :**

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني كالتالي :

- الحد من القدرة التنافسية للمؤسسة التي تعمل ضمن ضوابط التسيير المحكم لمواردها، والتي تهدف إلى الرفع من أرباحها طبقا لقواعد السوق، على عكس المؤسسة التي تلجأ إلى التهرب للحصول على وسائل التمويل، ومن ثم التأثير على أسعار المواد المباعة في السوق مما يقوي مركزها التنافسي.
- التأثير على الادخار العام ومن ثم إعاقة عمل الدولة في خلق مشاريع استثمارية كبرى تتطلبها عملية التمويل.

**3- hٍǏɛƑDŽŧɯŮl þƑkǑl :**

يعمل التهرب الجبائي على إحداث الآثار الاجتماعية التالية:

- عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة ومن ثم عدم عدالة توزيع العبء الضريبي.
- إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع.
- تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف الطبقات الاجتماعية.
- انتشار الفساد الأخلاقي(ظاهرة الرشوة) بين موظفي قطاع الضرائب.

## المبحث الثالث : أدوات تقدير التهرب الجبائي ووسائل مكافحته.

توجد العديد من المحاولات التي تعمل على تقدير أرقام تقريبية لظاهرة التهرب الجبائي، فمثلا في الجزائر فإن القيمة السنوية المهربة من الخزينة العمومية لم تحدد بل بقيت قيمة تقريبية فقط، فهي قاربت 50 مليار دينار جزائري في سنة 1995 [1].

وأن أهم الطرق المستعملة ، الأدوات الاقتصادية والأدوات المستعملة في المراجعة الجبائية.

وإذا علمت أهم الطرق المستعملة في تقرير التهرب الجبائي، فإن استحداث الوسائل لمكافحته يبقى الشغل الشاغل للسلطات العمومية في كل الدول والجزائر على وجه الخصوص.

ويمكن التطرق إلى ذلك عبر المطلبين التالين :

- أدوات تقدير التهرب الجبائي.
- وسائل مكافحة التهرب الجبائي.

### المطلب الأول : أدوات تقدير التهرب الجبائي.

إن محاولة قياس التهرب الجبائي بواسطة الأرقام والإحصائيات يعتبر ضرورة ملحة، حتى تتمكن الدولة من توجيه السياسة الجبائية على نحو أفضل، ومن ثم محاولة البحث عن الأسباب والحلول الناجعة لهذا الظاهرة، وفي الحقيقة أن قياس التهرب الجبائي يعتبر صعبا للغاية من الناحية العملية، لذالك فكل الأرقام المقدمة هي تقديرية وضمن مجالات قد لا تبدو موثوقة، ومن بين أهم الأدوات المستعملة في قياس وتقدير التهرب الجبائي هي الأدوات الاقتصادية وأدوات المراجعة الجبائية.

**1- الأدوات الاقتصادية :**[2] تعتبرا لأدوا ت الاقتصادية الأكثر ملاءمة للوضعية الحقيقية نوعا ما نتيجة اعتمادها على الاقتصاد الموازي، كقاعدة أساسية وذلك بواسطة إرسال استبيان على شكل أسئلة موجهة لفئة من السكان عن طريق العينة، هذا الأسئلة تضم نقاطا تتعلق أساسا بمدى مشاركة هذا العينة في الاقتصاد الموازي، إن هذا الأسلوب يعطي عددا نسبيا من المتهربين، هذا إن توفرت الشجاعة والدقة لدى أفراد هذا العينة مما يجعل هذا الطريقة صعبة وغير دقيقة.

**2- الأدوات المستعملة في المراجعة الجبائية :** من بين أهم الأدوات المستعملة في المراجعة الجبائية ما يلي :

- المراجعة الجبائية في المحاسبة .
- المراجعة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
- المراجعة الفهرسية للتصريحات الجبائية.
- المراجعة الجبائية للمعاملات العقارية.

---

[1] تقرير مجلس المحاسبة (المنشور في الجريدة الرسمية رقم 12 لسنة 1999).

[2] عيسى براق-دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الجبائي-مرجع سابق ص85-86 .

**المطلب الثاني : وسائل مكافحة التهرب الجبائي.**

إن وسائل مكافحة التهرب الجبائي تنطلق أساسا من الأسباب التي أدت إلى ظهورها، وفي هذا الإطار سنعرض العناصر الأساسية التالية:[1].

1 -تحسين فعالية النظام الضريبي.

2-تحسين الجهاز الإداري الضريبي.

3 -تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف.

4-تحسين الرقابة الجبائية.

5 –الاستفادة من التعاون الدولي في مكافحة التهرب.

**1 - تحسين فعالية النظام الضريبي :** إن تحسين فعالية النظام الضريبي يمر عبر إتباع الخطوات التالية :

- تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب.
- ضمان قدر أكبر من الشفافية في فرض الضرائب خصوصا ما تعلق منها بالنظام الجزافي.
- تحسين التشريع الضريبي وصياغته بأسلوب سهل، مما يمكن من فهمه بكل يسر من طرف المكلفين.
- إرساء نظام ضريبي عادل.

**2 - تحسين الجهاز الإداري الضريبي :**

إن وجود جهاز ضريبي إداري كفء وعصري، من شأنه أن يكون وسيلة فعالة للحد من ظاهرة التهرب، لأن الجهاز الضريبي غير الكفء باستطاعته تحويل ضريبة موضوعية وعادلة إلى ضريبة مجحفة وسيئة، ولذلك فإنه لتحسين هذا الجهاز يجب مراعاة مايلي :

- تدعيم الإدارة الضريبية بإطارات متخصصة وكفأة.
- وضع نظام تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.
- فتح مراكز متخصصة في المجال الضريبي.
- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.
- توفير مقرات مجهزة بالوسائل الضرورية للعمل خصوصا ما تعلق منها بجانب الإعلام الآلي للتجاوب مع مقتضيات كل مرحلة.
- تنظيم الإدارة الضريبية وفق مبدأ لا مركزية الإدارة بهدف فسح المجال لاتخاذ القرارات اللازمة بسرعة وفاعلية.

[1] ناصر مراد- فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق- مرجع سابق ص164.-165.

3- ƟɵƨǏǍ ǄǊŋ ǓǉǈǔǇ ǉǊ ƾŋǍ ƽƫǋǍ ǔǅƫƹ وǅƾǌǋƽǍ :

إن وجود علاقة جيدة ومتينة بين الإدارة والمكلف من شأنها أن تنشر الثقة ومن ثم التقليل من حالات التهرب، ولا شك إن هذا العلاقة ترتبط إلى حد ما بمدى التعاون القائم بين الإدارة والمكلف، وقصد تحسين هذا العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية :

- تنمية الوعي الضريبي الذي يتناسب طردا مع الشعور الوطني بتحمل المسؤولية في أعباء الدولة خصوصا ما تعلق منها بجانب الخدمات العامة وتسيير المرافق العمومية.

- تكوين وإعلام المكلف وذلك عن طريق إتباع سياسة تكوينه وإعلامه وترشيدا من خلال تثقيف المكلف وإطلاعه بمختلف المستجدات.

- تخصيص المكافآت للمكلفين الذين يظهرون تعاونا ضريبيا أكبر مع الإدارة [1].

- اعتماد فكرة الزبونية بين الإدارة والمكلف حتى تتحول العلاقة بينهما من علاقة تصادمية مبنية على الشك إلى علاقة تبادلية مبنية على التعاون.

4- ƟɵƨǏǍ ǉƺƵƸƲǔ ǉǎƸƫƹƺǔ :

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية بالغة في مكافحة التهرب الجبائي، باعتبارها وسيلة هامة تستمد قوتها من روح التشريع الضريبي نفسه، ولذلك وجب تكثيفها من أجل خلق نظام رقابية ضريبية تتميز بالدقة وسرعة اكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة مع اعتماد نظام أكثر صرامة في مجال العقوبات، وعلى أية حال فإن تحسين الرقابة الجبائية يمر عبر الإجراءات التالية :

- تنظيم الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

- تحسين وسائل الفحص والمراجعة وتحديد معايير دقيقة لاختيار القضايا المبرمجة للمراجعة.

- تبسيط إجراءات المنازعات وإضفاء شفافية عليها.

ومما يجدر ذكرا فإن إدارة الرقابة الجبائية وضعت العديد من الاجراءات قصد مكافحة التهرب الضريبي أهمها:

-استحداث رقم التعريف الاحصائي وإجبار المكلفين بإظهارا على كل التصريحات والوثائق التي لها علاقة بالنشاط الممارس حسب ما تقتضيه نصوص المواد :31،8،4،3 من قانون المالية لسنة 2002.

-ضرورة إبعاد المكلفين المتهربين من اية مناقصة تخص الصفقات العمومية حسب نص المادة 62 من قانون المالية لسنة 1997.

-إجبار المكلفين بتصفية ديونهم الجبائية قبل أي طلب للشطب من السجل التجاري .

-فرض عقوبات صارمة على المكلفين المتهربين بدءا بالعقوبات المالية وانتهاء بالمتابعة القضائية ، فعلى سبيل المثال لا الحصر فان العقوبة الجبائية المسلطة على الفوترة الخاطئة او عدمها تكون على النحو التالي .

أ-50.000 دج بالنسبة لتجار التجزئة .

ب-500.000 دج بالنسبة لتجار الجملة .

ج- 1.000.000 دج بالنسبة للمنتجين والمستوردين .

---

[1] غازƀ حسـ عناية،النظام الƦريƑ Ž الفكر ا ƃا الإسلامي-مؤسسة شباب ا امعة-(2003)ص 347).

هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن الإدارة لها الحق في اللجوء الى حق الشفعة حسب نص المادة 118 من قانون التسجيل.

**5- ƦƫƦƴƫ وتدعيم الƫƴƑǄو والƫǄǀƨ 5ƩǄǄ ƩƑƬƞ ưǄǄƑþþ :** وذلك عن طريق :

-خلق وإنشاء فرق مختلطة ما بين الجمارك والضرائب للقيام بالتحقيقات المشتركة.

-تبادل المعلومات حول قنوات التهريب المعاينة من طرف احدى المصلحتين .

-متابعة الطرفين للحقوق الجبائية الممنوحة للمتعاملين في اطارتدعيم الاستثمار.

-تبادل الملفات المتعلقة بمكافحة التهرب بين المصلحتين.

**6 – اǗƨƫƑƦǄǄ الƫƴƑǄو الدولي ǆي ǄƑƧƑƞƨƢ التهƑƥ الƤƑبي:**

يتمثل دور التعاون الدولي في مكافحة التهرب الجبائي في إجراءات عديدة منها :

- الإطلاع على أموال الأفراد في الخارج وذلك بحثهم على تقديم تصريحاتهم المتعلقة بالمداخيل والإيرادات المحققة في الخارج [1].

-عقد الاتفاقيات الدولية الخاصة بتبادل المعلومات الضريبية خصوصا ما تعلق منها بالحسابات الجارية المفتوحة لدى البنوك، وذلك تسهيلا لتحصيل الضرائب المستحقة وفرض العقوبات.

---

[1] غازɃ حسـ عناية، مرجع سابق، ص 347.

**خلاصة :**

مما يمكن استخلاصه في خاتمة هذا الفصل هو أن هذه الظاهرة لا زالت تحتاج إلى تعميق المفاهيم حولها، خصوصا ما تعلق منها بالأسس النظرية المصاحبة لها بدءا بإعادة هيكلة الأنظمة الضريبية، وانتهاءا بإعادة النظر في السياسات الجبائية المناسبة لتطور هذه الظاهرة.

وبالنظر إلى حالة الجزائر فإن غياب الإرادة السياسية من جهة وعدم فعالية النظام الضريبي الحالي من جهة أخرى، إضافة إلى المبالغة في السر المهني (صدق الأرقام) ستظل معها هذه الظاهرة مصدر خطر على الاقتصاد الوطني .

ولعل الأساليب المستحدثة بعد الإصلاح الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي والمتمثلة في آلية المراجعة الجبائية للمحاسبة تظل هي الآلية الأكثر اعتمادا من طرف الإدارة لدرء هذا الخطر، وهو ما يتناوله الفصل الثالث .

# الفصل الثالث:

# وسائل و تقنيات المراجعة

# الجبائية للمحاسبة

**:hvDŽsDŽ**

لقد رأينا فيما سبق أن من بين أساليب مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، أسلوب المراجعة الجبائية للمحاسبة، ولذلك فإن الإدارة الجبائية وانطلاقا من النظام الجبائي التصريحي المعمول به يجب عليها القيام بمراجعة بعدية متعددة تأخذ أشكالا مختلفة من بينها المراجعة الجبائية للمحاسبة.

وفي هذا الإطار وضع المشرع الجزائري في القانون التجاري مجموعة من الالتزامات خصوصا ما تعلق منها بالواجبات المحاسبية والجبائية للمكلفين التابعين للنظام الحقيقي .

لذلك سيتعرض الفصل الثالث إلى هذه الآلية بشكل واسع وهذا من خلال المباحث التالية:

1- الوسائل القانونية والهيكلية للمراجعة الجبائية في المحاسبة .

2- إجراءات تنفيذ برنامج المراجعة الجبائية في المحاسبة .

3- المراجعة الجبائية لبعض حسابات أصول وخصوم الميزانية .

## المبحث الأول : الوسائل القانونية والهيكلية للمراجعة الجبائية في المحاسبة :

للمراجعة الجبائية في المحاسبة وسائل قانونية وهيكلية التي يجب اتباعها واحترامها كشرط أساسي لبلوغ الأهداف المتوخاة من عملية المراجعة.

لذلك تمت خلال هذا المبحث معالجة المطالب التالية :

-الوسائل القانونية للمراجعة الجبائية في المحاسبة.

-الوسائل الهيكلية للمراجعة الجبائية في المحاسبة.

### المطلب الأول : الوسائل القانونية.

#### 1-حقوق الإدارة :

إن الهدف من هذه الحقوق هو حماية أموال الدولة من تلاعب بعض الخاضعين للضريبة، ومن ثمة الحيلولة دون القيام بعملية التهرب الضريبي، لذا سوف نعرض الحقوق التي منحها المشرع للإدارة الجبائية وهي :

- حق الاطلاع.

-حق الرقابة.

- حق الاستدراك.

#### 1-1- حق الاطلاع :

إن حق الاطلاع هو إمكانية قانونية تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل الوثائق المستعملة من طرف جميع الخاضعين (مؤسسات – شركات – تنظيمات مختلفة) للاطلاع على تصريحاتهم الموجهة للإدارة الجبائية.

ولقد منح المشرع الجبائي حق الاطلاع وبين مجالاته، كما جاء في قانون الإجراءات الجبائية تبعا للمادة 45.

وعلى هذا الأساس فإن حق الاطلاع هو أداة مساعدة في الرقابة الجبائية تسهل إتمام المعلومات التي هي بحوزة الإدارة الجبائية، أو التأكد من المعلومات المقدمة أثناء عملية المراجعة المحاسبية لملفات المكلفين.

**1 -2- مجال حق الاطلاع :** حق الاطلاع يمارس قبل كل شيء ضد المكلف بالضريبة شخصيا، غير أنه يمكن ممارسته لدى[1] :

**1-2-1 - الإدارات والمؤسسات العمومية :** تبعا للمادتين 45 و 86 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن لإدارات الدولة، الولايات والبلديات ، وكذا جميع المؤسسات أن تدفع بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية وعلى سبيل المثال لا الحصر فإنه يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب على كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعدة طبيب، بكشف فردي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في أوراق العلاج ، وكذا مقدار المبالغ المراجعة من قبل الهيئة إلى المؤمن له.

كما يجوز للسلطة القضائية أن تطلع إدارة الضرائب على كل المعلومات التي تحصل عليها الخاصة بالغش المرتكب في المجال الضريبي.

[1] قانون الإجراءات الجبائية(قانون المالية لسنة 2000).

**2-1 -2- ħ‗ŦƒđŊ İƒ‗ƨƨĐĎŽ :** يتعين على جميع التجار والمقترضين في الأموال وكل الذين تتمثل مهمتهم في دفع إيرادات، أن يقدموا عند الطلب من أعوان الضرائب الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري وجميع الدفاتر والوثائق ومستندات الإيرادات والنفقات.

**2-1 -3- ħŸĬƒĐŽ İƒƨƨĐĎŽ :** يعتبر حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية (البنوك الخاصة) أكثر أهمية منه لدى المؤسسات والإدارات العمومية، وذلك نظار للعلاقة ما بين هذا المؤسسات والمكلفين، ولذلك فإن إدارة البنك ملزمة بتقديم كل الكشوف التي يطلبها المراجع الجبائي، بل يجب استحداث بطاقية خاصة بالحسابات البنكية (FICOBA) على غرار دول مثل فرنسا[1].

**1 – 3 - Ɵ‗Ƽ Ɨ‗ƥƒŧŀ :** إن النظام الجبائي في الجزائر لا يعترض على تصريحات الأشخاص الطبيعيين و المعنويين بحيث يقبل كل تصريحاتهم، وفي نفس الوقت يعطي الحق للإدارة في رقابة هذا التصريحات، من أجل مكافحة أي غش أو تهرب ضريبي، وهذا الرقابة عبارة عن ثلاث مراحل متتابعة ومتكاملة مع بعضها البعض :

أ - الرقابة الشكلية.

ب - رقابة الوثائق ورقابة المكتب.

جـ - الرقابة بعين المكان.

غير أنه وفي حق الرقابة هذا، يمكن للإدارة الجبائية توجيه ثلاثة أنواع من الطلبات للمكلفين ويتعلق الأمر بـ :

- طلب المعلومات.
- طلب الإثباتات.
- طلب التوضيحات.

**1 – 4 - Ɵƽ ŮƨŧƥƗƿ :**

حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كافية أو خاطئة [2].

وقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربع سنوات سواء بالنسبة للضرائب المباشرة، أو الرسوم على رقم الأعمال .إلا أن هذا المدة قابلة للتمديد إذا اعترضها على سبيل المثال :

- إشعار بتقدير وتصحيح الأخطاء .
- اعتراض المكلف.

[1] Paule (J) et autres « quand le fisc vous contrôle ? », édition organisation, Paris, 1996, p : 500.

[2] المادة 326 ق.ض.م والمادة 127 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

**ƒ lUDŽ اثالي : الوǝƨüü الهاǐĬh للمراجعة hųyUlþDŽ hųǮǝF في الجزائر.**

**1 - على المستوى المركزي :** منذ بداية 1998 تم إنشاء مديرية البحث والمراجعات وهي مقسمة إلى أربع مديريات فرعية وهي[1].

- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومة الجبائية.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.
- المديرية الفرعية للبرمجة.
- المديرية الفرعية لمعايير المراجعة.

**3- على المستوى الولائي :** من بين أهم نيابات المديرية الولائية المكلفة بإجراء المراجعة الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وهي تتشكل من المكاتب التالية :

- مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- مكتب الجداول والبطاقات.
- مكتب التحقيقات الجبائية.

**4- الهيئات المكلفة في إعداد برنامج المراجعة :**

خلال كل سنة يقوم رؤساء مفتشيات الضرائب (الوعاء) باقتراح القضايا التي يريدونها أن تكون محل مراجعة جبائية، وذلك لكونهم أكثر دراية بالملف الجبائي من جهة، وبناءا على توجيهات وملاحظات المفتش المحقق في التسيير من جهة أخرى، بعد ذلك تقوم المديرية الولائية بإعداد البرنامج النهائي المقترح، ليرسل في ما بعد إلى المديرية الجهوية للمصادقة، ومن ثمة إلى المديرية المركزية (مديرية البحث والمراجعة) لتعطي في النهاية الأمر بالبدء في تنفيذا بعد قيامها بالتعديلات والاقتراحات التي تراها ضرورية.

**- معايير اختيار الملفات للمراجعة :**

إن اختيار القضايا المقترحة ضمن برنامج المحاسبة يتم وفقا للمعايير التالية :[2]

- أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الجبائية (أي بمعنى أن تمسك محاسبة + إيداع التصريحات).
- أهمية الأرباح و المداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء.
- العجز المتكرر.
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتوج في التسوق.
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري.
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية المتعلقة بالشركات التي تخفي نية التهرب الجبائي.

[1] المرسوم المعدل والمتمم للمادة 009 بتاريخ 97/01/12 المحدد لصلاحيات المديرية العامة للضرائب.

[2] Note N° 1519 MF/DGI/ DRV Du 30.10.2000.

**المطلب الثاني : [illegible] في [illegible].**

هناك العديد من الإجراءات التي يجب توفرها من أجل السير الحسن وتنفيذ عملية المراجعة للوصول إلى الآثار التي تتركها على شكل ومضمون المحاسبة ومن ثم على مصداقية الكتابات المحاسبية ككل.

لذلك تمت خلال هذا المبحث التطرق إلى المطالب التالية :

-حقوق المكلف وضماناته.

-سير عملية المراجعة.

-أثر عملية المراجعة على مضمون المحاسبة.

**الفرع الأول - [illegible] و [illegible]:[1]**

إن حق المراجعة الذي تملكه الإدارة الجبائية حددها المشرع ببعض التشريعات التي يمنح من خلالها حقوقا وضمانات للمكلفين وتتمثل فيما يلي :

**1- [illegible]** : حيث أنه لا يمكن إجراء أي مراقبة دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة.الذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها (10) أيام، ويجب أن يحتوي هذا الإشعار على المعلومات المتعلقة بأنواع الضرائب المراد مراجعتها والسنوات الخاصة بها والدفاتر الواجب تحضيرها من طرف المكلف.

غير أنه يمكن للمراجع الجبائي أن يقوم بمراقبة مفاجئة تهدف إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة، أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وفى هذا الحالة يسلم الإشعار والتحقيق مع بداية المراقبة الجبائية.

**2- [illegible] :** تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراجعة، للاستشارة به أو الإنابة عنه أثناء عمليات التحقيق، مع الإشارة أن حضور المستشار ليس ضروريا أثناء القيام بالمراجعة المفاجئة التي لا يمكن تأجيلها حتى لا تفقد معناها.

**3 - [illegible]** : لا يكمن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة المراجعة بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية أجالا محددة، هذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق وطبيعة نشاط المؤسسة. وأن مدة التحقيق في جميع الحالات لا يمكنها أن تتعدى سنة واحدة. واستثناء لما سبق ذكرنا فإن مدة المراجعة محددة في الحالات التالية:

**أ- [illegible] :**

-أربعة اشهر عندما لا يتعدى رقم الأعمال 1.000.000 دج لكل سنة من سنوات موضوع المراجعة .

-ستة اشهر عندما يكون رقم الأعمال اكبر من 1.000.000 دج واقل من 5.000.000 دج لكل سنة من سنوات موضوع المراجعة.

**ب- [illegible] :**

-أربعة اشهر عندما يكون رقم الأعمال اكبر من 2.000.000 دج واقل من 10.000.000 دج لكل سنة من سنوات موضوع المراجعة.

[1] ميثاق المكلف الخاضع للمراقبة، المديرية العامة للضرائب ÆR، 2000.

**4 - عدم [illegible]** : لا يمكن لإدارة الضرائب أن تقوم بإجراء رقابة جديدة على نفس نوعية الضرائب التي جرت عليها المراقبة، وخلال نفس الفترة ، إلا في الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية ، أو قدم المعلومات غير صحيحة، أو غير شاملة، أثناء عملية التحقيق وأنه يجب التوضيح في هذا النطاق أن منع إعادة المراقبة لنفس الفترة ينطبق على الضرائب المحددة بإشعار المراقبة فقط ، وفي حالة ما إذا وجد المراجع أثناء عملية المراجعة وجود غش على أنواع أخرى من الضرائب غير المعنية بالإشعار، فإنه يجب عليه توجيه إشعار آخر يتضمن الضرائب الجديدة.

**5 - [illegible]** : لقد أوجب المشرع إشعار المكلف حول نتائج المراقبة حتى ولو لم تكن هناك تسويات.

**6 - [illegible]** : للمكلف الحق في فترة زمنية قدرها أربعون يوما (40) من أجل توجيه ملاحظات للمراجع سوء بالقبول أو الرفض، ويمكن له أيضا تقديم التوضيحات والتبريرات والإثباتات التي يراها مناسبة.

**[illegible] :[1]**

إن هذا العملية تتم وفق مرحلتين أساسيتين :

**1 - [illegible]** : إن المراجعة في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان ، أي في محل المكلف بالضريبة، وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المراجع والمكلف بالضريبة، إلا أن هناك استثناء لهذا الإجراء في حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة وبعد قبوله من طرف الإدارة أو في حالة قوة قاهرة يمكن لفرقة المراجعة الجبائية أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبها.

إن إجراء التدخلات الأولوية في عين المكان تتم عن طريق الاتصال المباشر بمسيري المؤسسة، مع فتح الحوار بغية خلق الجو المناسب للقيام بعملية المراجعة، وفي البداية يقوم المراجع الجبائي بتجميع مجموعة من المعلومات أهمها :

- الهدف من نشاط المؤسسة.
- شروط الاستغلال.
- عدد الزبائن والموردين وتوزيعهم الجغرافي.
- سعر البيع المطبق.
- دوران المخزون.
- المحلات التي تملكها المؤسسة والمحلات المؤجرة.
- عدد العمال.
- نوعية التجهيزات والمعدات.

بعدما يستطيع المراجع الحصول على أكبر قدر من المعلومات الضرورية يبدأ في إجراء المراجعة البحتة في محاسبة المؤسسة.

**2 - [illegible]** : قبل أن يبدأ المراجع في إجراء المراجعة الشكلية، فإنه يجب عليه إلقاء نظرة شاملة حول الدفاتر المحاسبية والتأكد من تواريخ

[1] Guide du verificateur, D.G.I, 2001.

المصادقة عليها في المحكمة ومقارنتها مع بدء التسجيلات المحاسبية فيها ، وعموما فإن المراجعة الشكلية حتى تكون كاملة يجب أن تتميز المحاسبة فيها بثلاث صفات أساسية وهي:

- يجب أن تكون المحاسبة تامة ومنتظمة وفق قواعد المخطط الوطني للمحاسبة.
- يجب أن تكون دقيقة محاسبيا.
- يجب أن تكون مؤكدة ولها قوة إثبات.

**[illegible] : [illegible] على [illegible].**

تتميز عادة مراجعة المحاسبة من حيث المضمون في مراجعة كل الحسابات الرئيسية لميزانية المؤسسة بـ:

**1- [illegible] على [illegible] :** إن المراجع يركز أبحاثه على جملة من الأمور الهامة وهي :

- المراجع ينبغي عليه أن يتأكد من الإثباتات المقدمة : فواتير الشراء للمقتنيات، أو إنشاء العقارات، حتى وإن حقق ذلك خلال الفترة المتقادمة.
- المراجع يتأكد في عين المكان من الوجود المادي لهذا الاستثمارات ولو عن طريق أسلوب العينات.
- المراجع يتأكد من أن هذا الاستثمارات لم تتنازل عنها المؤسسة وذلك بواسطة الرقابة في كل من سجل الجرد وفي عين المكان.

المراجع يصعب عليه تحديد فائض القيمة في المستقبل للاستثمارات غير المسجلة في أصول المؤسسة إلا بعد مراجعة حسابات التكاليف مع ملاحظة أن المؤسسة في بعض الأحيان تقوم بتسجيل بعض الاستثمارات ليست ملك المؤسسة، وبالتالي يصعب على المراجع مراقبة الاهتلاكات.

- أساس الاهتلاك للسيارات السياحية محدد طبقا لنصوص القانون الجبائي.
- التأكد من حلة العجز أن الاهتلاكات وزعت بالتساوي بين السنوات وهذا لمعرفة مصدر العجز.

**2- [illegible] على [illegible] :**

إن عملية المراجعة للمحزونات تؤدي إلى إظهار الحالتين التاليتين :

- احتواء الجرد على كميات حقيقية مخزنة ، لكنها مقيمة بأسعار أعلى من قيمتها الحقيقية.
- عدم إظهار الجرد لجزء من الكميات الحقيقية المخزنة (التقليل من الكميات) .

وفي هذا الإطار فإن المراجع الجبائي يجد نفسه في مراقبة مزدوجة لكل من قيمة وكمية المخزون المرحل على سجل الجرد، إن هذا العملية تبرز فيما إذا كان هناك إنقاص لنتيجة السنة أم لا ؟

غير أنه وفي بعض الأحيان تلجأ المؤسسات إلى الرفع من قيمة المخزون وذلك بغية الرفع من الهامش الإجمالي لأغراض قد تحمل في طياتها التهرب الضريبي .

إن من أهم الطرق المعتمدة في مراقبة المخزون عن طريق الكميات، التي عندما يقوم المراجع الجبائي بالزيارات المفاجئة، أي التدخل دون إعلام المكلف، حيث يقوم بجرد كل المخزونات إن كان تركيبها قليلا، والاكتفاء بأخذ العينات، إن كان تركيبها كبيرا جدا لا يمكن حصرها، ولتوضيح الصورة أكثر نأخذ مثالا يتعلق بنشاط الشراء وإعادة البي

- مكلف مثلا يقوم بنشاط التجارة للمكاتب، وبتاريخ 14 ماي 98 كان نشاطه محل مراقبة مفاجئة وقد سجل المراجع (34) مكتبا في هذا التاريخ، غير أنه وبعد الرجوع إلى دفاتر المحاسبة وسجل الجرد وفواتير الشراء والتصريحات الجبائية من نوع (G50) حصل المراجع على المعلومات التالية :

-مكاتب مشتراة من 98/01/01 إلى 98/05/14 :ùùù 20مكتب.

-مكاتب مباعة من 98/01/01 إلى98/05/14 :ùùùù 18 مكتب.

إن هذه المعلومات كافية للمراجع الجبائي لكي يتأكد من المخزون النهائي في : 31/ 97/12 وذلك عن طريق العملية التالية:[1]

-المخزون الحقيقي في : 98/05/14 :ùùùùùùù 34

-مبيعات من 98/01/01 إلى 98/05/14 :ùùùùù 18

المجموع ùùùùùùùùùùùùùùùùùùùùùù 52

ومشتريات من 98/01/01 إلى 98/05/14 :ùùùù 20

المخزون الساري في 97/12/31 :ùùùùùùù 32

فإذا كان المخزون المصرح به في97/12/31 هو (25) مكتبا فإن الفارق غير المصرح به هو (32-25= 07) مكاتب وعليه تعمم هذه الطريقة وتقدم على النحو التالي:

**ɣþŧƶl Ɩ ƑŤþŧʅ Dž -ũɑʠŧl ɲوم Ť ǍJá Dž/01/01 DžDž ɣþŧƶl Ɩ ƑƴŤبDž + ũɑʠŧl ɲوم Ť ʓي DžوRɑDžl**

**(hŭdžƨ:Dž) (1-Dž) /12/31 ʓي ǎþuřdžl DžوRɑDžl = ũɑʠŧl ɲوم Ť ǍJá Dž/01/01 DžDž**

إنه لمن الواضح التأكيد على أن المعاينة المفاجئة التي يقوم بها المراجع الجبائي، تعتبر وسيلة فعالة لتصحيح المخزون ويجب أن تقوم بها كل مصالح الجبائية المخولة قانونا ابتداء من المفتشيات وانتهاء بفرق المراجعة الجبائية .

**3- þkƈ عɓŤlDž hŭyɯlþDžl Ǎعلى ƖƑŤþŧʅDžl :**

المراجع الجبائي يستطيع أن يراقب المشتريات من خلال الزوايا التالية :

**3-1- ŤR_ƑɗɣƔ DžlƖ ƑŤþŧʅ :** يستطيع المكلف اللجوء إلى زيادة المشتريات من أجل تخفيض هامش الربح الإجمالي، ومن ثم تخفيض هامش الربح الصافي، وذلك عن طريق :

- تسجيل الفاتورة الواحدة في تاريخين، أو التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والفاتورة طبق الأصل في نفس الوقت.

- تسجيل مشتريات وهمية دون تقديم الفواتير.

- تسجيل الفواتير القديمة المتعلقة بالسنوات الماضية.

- تسجيل نفس الفاتورة أي الفاتورة الواحدة في يوميتين مساعدتين مختلفتين فمثلا تسجيلها في يومية المشتريات وفي يومية العمليات المختلفة.

ولذلك فالمراجع الجبائي مطالب بكشف هذه الزيادات بالتدقيق في فواتير الشراء ومقارنتها مع وصولات الاستلام من جهة ومن جهة أخرى مع الكشف البنكي، وبصورة أخص مع المعلومات الواردة من طرف موردي المكلف.

---

[1] Guide de vérificateur –D G I- 2001

**2-3 – تخفيض المشتريات :**

يستطيع المكلف اللجوء إلى تخفيض المشتريات، وذلك من أجل الرفع من الهامش الإجمالي الذي يصاحبه الارتفاع الوهمي لأرقام الأعمال وذلك عن طريق :

- تعمد نسيان تسجيل بعض الفواتير.
- تسجيل بعض المشتريات عن حسابات المصاريف العامة، ومن ثم إدخالها ضمن حسابات التكاليف.
- تعمد الأخطاء المادية (مجموع خاطئ، ترحيل خاطئ) .
- تسجيل مشتريات دون فواتير.
- القيام بجلب المشتريات من عند الخواص أو بائعي التجزئة .

ولذلك فالمراجع الجبائي مطلوب منه المراقبة الدقيقة لمخزونات المواد وذلك بواسطة طلبه للفواتير ووصلات الاستلام،والقيام بعملية الجرد المادي لبعض المواد المسوقة.

**3-3 - التأكد من حقيقة الرسم على المشتريات :**

يستطيع المراجع الجبائي من خلال عملية التدقيق في المشتريات التأكد من حقيقة الرسم على المشتريات الواجب خصمه. قانونا، وذلك من أجل ضبط الرسم على رقم الأعمال الواجب الدفع(TVA due) .

## المبحث الثاني : المراجعة الجبائية لأهم الحسابات الرئيسية .

تستعمل المراجعة الجبائية للمحاسبة بعض التقنيات التي يجب أن يتوخاها المراجع الجبائي عند قيامه بالفحص النقدي لأهم الحسابات الرئيسية في محاسبة المؤسسة، وذلك قبل إعداد التقرير النهائي لذلك خلال هذا المبحث يتم التطرق إلى المطالب الأربعة التالية :

- المراجعة الجبائية للحسابات المدينة وحسابات الاستثمارات.
- المراجعة الجبائية لبعض حسابات الخصوم.
- المراجعة الجبائية لحسابات التكاليف.
- المراجعة الجبائية لحسابات الإيرادات.

### المطلب الأول : المراجعة الجبائية للحسابات المدينة وحسابات الاستثمارات .

**1- المراجعة الجبائية لحسابات الاستثمارات[1] :**

**1—1- ح/20 : المصاريف الإعدادية « frais préliminaires » :** المراجع الجبائي يركز أبحاثه على :

-ضمان أن المصاريف الإعدادية سجلت محاسبيا خارج الرسم(T V A) المسترجعة وأن هذه الأخيرة يتم حسمها بصفة دورية مع وجود الوثائق المبررة لها .

التأكد من أن المصاريف الإعدادية تطفي في أجل محاسبي قدره(5)سنوات .

**1-2- ح/21 : القيم المعنوية : « Valeurs incorporelles ».**

إن أهم ما يقوم به المراجع الجبائى ما يلي :

- فحص تكلفة الإنتاج بالإضافة إلى التكاليف المباشرة في حالة أن المؤسسة أنشأت هذه القيم.
- فحص أن(T V A) المتحملة من هذه الاهتلاك للقيم المعنوية تم استرجاعها بصورة منتظمة.
- فحص أن هذه القيم المعنوية تسجل في طبيعتها وليست كمصاريف إعدادية.

**1-3- ح/22 : الأراضي « Terrains »** من المعروف أن الأراضي لا تتأثر مع مرور الوقت، وبالتالي فالمراجع يتحقق من وجود البناية ضمن أصول الميزانية، ومن ثم عدم وجود الأراضي التي يتم بناؤها، ويتأكد من أن ثمن الأرض قد أدرج ضمن تكلفة البناء، ويبحث عن ثمن الأرض أثناء شرائها، ويقوم بإعادة إدراج مخصصات الاستهلاك التي استفادت بها المؤسسة في قاعدة الربح في حدود سنوات التقادم.

**1-4- ح/240 : حساب المباني « bâtiments » :**

المراجع يتأكد من أن قيمة الأرض لا تدخل في قيمة البناية عند إتمام إنجازها وهذا عند حساب أساس الاستهلاك، للإشارة أن مصاريف الهدم للبناية القديمة إن وجدت ، يجب أن تحسب ضمن تكلفة البناية الجديدة، وليس من ضمن الأعباء التي تتحملها المؤسسة.

***حالة خاصة (قطع الغيار) :**

إذا كانت قطع الغيار المستعملة في هيكلة وإصلاح أي أداة خاصة فهي تشكل إضافة ثانوية للاستثمار الأصلي وهي تهتلك على طول مدة حياتها، ويطلق على هذه الأداة أداة الاحتياط Matériel De Réserve.

[1] Guide du verificateur, D.G.I, 2001.

**2- ƕƾǀǟƿǂǟƽƃ ƖǍƋƐǌ : « Les Comptes Des Créances ».**

يسƈتطيع المƈراجع الجبائى إجراء تدقيق وفحص على الأرقام المصرƟ بها الموافقة لأرقام الحسابات التي يعتقد أنها هي مصدر التحايل ، ومن بين هذا الحسابات مايلي :

**2-1 ـ Ɲ / 40 ƟƨƑƒ ƕƾǀǟƿǂǟ ƐȂومT « Compte Débiteur Du Passif » :**

إن المƈراجع الجƈبائى يجب أن يكون يقضا عند فحص هذا الحساب ، لأنه قد يكون متƈتƈيا من تسوية حساب الموردين مما يعني إخفاء بعض المشتريات ، أو من حساب جاري لأحد أعضاء شركات رƌوƩ الأموال الذي قد يخفي اقتطاعات من قاعدة الدخل الخاضعة لƈ (I.R.G).

**2-2 ـ Ɲ /42 –ƟƾƷ ƺƨƽƺƇƑƴǋ « Créances D 'Investissement » :**

إن المراجع الجبائى يركز على الحسابات الفرعية التالية :

**أ- Ɲ /421 – ƨǟƽƃ ƕƾǀƽƨƑǈƃ : « Titres De Participations »**

المƈراجع الجبائƈي فƈي هذا الحالة يتƈكد بƌن مدا خيل هذا السندات يجب أن يسجل محاسƈبيا فƈي Ɵ/770 (نواتج مالية) على أن يقوم بالتحقق عند الشركة الأم المصدرة لهذا السندات.

**ب- Ɲ /422 و Ɲ /423 - ƺǂƾǆوƵ ƨǟƽƃ ƿǁوǊƼ : les bons et les titres de placement**

المراجع الجبائى يتƈكد من أن المداخيل المتƈتية من هذا الأذون والسندات هي مسجلة محاسƈبيا ، وفي العموم إن مراجعة حقوق الاستثمارات تƌدي من الناحية التطبيقية في حالة بيعها إلى مراقبة، هل هي مسجلة محاسبيا من جهة Þ ومن جهة أخرى هل هناك تخفيض في ثمƈن بƈيعها أم لا Þ مƈع الƈرجوع إلى نص المادتين 172 و 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

**2-3 – Ɲ /424 ƺƽƾƸ ƒ « prêts » :**

المƈراجع يƈتƈكد من أن هذا القروض هي مسجلة محاسبيا أولا، وأن الفوائد المرتبة عنها قد أدمجت ضمن نتيجة المƌسسة ثانيا.

**2-4 Ɲ/44 ƟƾƷ على ƿǁƑƻƊƃ وƇƑƻƊƃ ƕǀǁǂƟǋ:**

**« Créances Sur Associes Et Sociétés Apparentées »**

إن عملƈية مƈراجعة هذا الحسابات تتطلب أن يكون مسجلا محاسبيا بالقيمة الحقيقية وليƩ أقل منها وذلك بواسطة الوثائق المطابقة لها.

**2-5 Ɲ/45 – ƺƶƾƐƑǀ على ƟƨƑƒ : « avances pour comptes »**

إن المراجع الجبائي يركز على الحسابين الفرعيين التاليين:

**أ- Ɲ/456 : ƫƑƟƒ على ƿǂƟوƻ ƺƇƑǄ ƺƨǈوƾǂƽ :**

**« impôt sur le revenu des valeurs mobiliers »**

مƈن الواضƠ أن هذا الحساب تسجل فيه الاقتطاعات من المصدر بعد عملية توزيع الأربƈاƟ على الشركاء، فƎذا كان الشخص المستفيد هو شخص طبيعي فƎنه يستفيد من قرض ضƈريبي سيكون له الأثر عند حساب الضريبة على الدخل الإجمالي، وبالتالي فƎن المراجع الجبائى يتƈكد من أن هذا المداخيل قد تم التصريƠ بها فعليا، مع مراعاة الإعفاءات الممنوحة للƈشخاص في هذا الحالة[1].

[1] Ƈǂƞ الرجوع ƋƑƻ ادة 52و53 من قانون المالية لسنة 1999.

**f - ح/ 457: الرسوم القابلة للاسترجاع : « Taxes Récupérables »**

إن المراجع الجبائي يقوم بعملية مراقبة دقيقة للرسوم المسجلة محاسبيا القابلة للاسترجاع وذلك عن طريق فحص المشتريات.

**2-6- ح/ 46 – تسبيقات الاستغلال : « Avances D'exploitation »**

إن عملية المراجعة لهذا الحساب تتطلب التركيز على الحسابين التاليين :

**- ح/ 468 - مصاريف محاسبة مسبقا : « Frais Comptabilisées D'avances »**

المراجع الجبائي عند مراجعته لهذا الحساب يطلب الوثائق الإثباتية لمعرفة مدى صحتها إضافة إلى التواريخ المحددة فيها.

**f - ح/ 469 : مصاريف في انتظار التحميل :**

**« Dépenses En Attente D'imputation »**

غالبا ما يدون محاسب المؤسسة المخرجات غير المعروفة الاتجاه في هذا الحساب، على أن يرصدها آخر السنة المالية ، وبالتالي فإن وظيفة المراجع الجبائي في هذه الحالة هي القيام بطلب الإثباتات اللازمة، وإذا ما صادف عدم ترصيد هذه الحسابات من قبل المؤسسة فإن المراجع الجبائي يلجأ إلى ترصيدها كأن يعتبرها مشتريات غير مصرح بها من طرف المؤسسة، ولذلك فإن اعتماد هذا الحساب من قبل المؤسسة في كل مرة لمن شأنه أن يعزز شكوك المراجع الجبائي بأن محاسبة المؤسسة غير دقيقة.

**2-7- ح/ 47 ديون على الزبائن : « Créances Sur Clients »**

المراجع في البداية يتأكد من المطابقة بين حساب الزبائن المسجل في اليومية العامة مع الأرصدة الفردية لهذا الحساب إن وجدت، وبعد ذلك ينتقل إلى مراقبة البطاقات الفردية « les fiches individuelles » لحساب الزبائن عن طريق أسلوب العينات، وفي بعض الأحيان يجد المراجع نفسه في وضعية تتمثل في عدم وجود حسابات فردية للزبائن ولا ميزانية، وبالتالي يضطر للجوء إلى اليوميات المساعدة، (يومية المبيعات) وإجراء عملية المطابقة هنا بين المبيعات وحسابات الخزينة العامة للتأكد من عملية التسوية لهذا الحساب وذلك بالاعتماد على فواتير البيع المقدمة، غير أنه من الملفت للانتباه هو إمكانية وجود بعض الفواتير الوهمية وغالبا ما تكون وسيلة التسديد بواسطة الصندوق « La caisse » مما يعني ضمنيا وجود مبالغ مهربة غير خاضعة للضريبة، وفي هذه الحالة فإن المراجع الجبائي يلجأ إلى عملية التحري عن طريق أسلوب العينات في هذه الفواتير وذلك بمراسلة هؤلاء الزبائن مع مطالبتهم بتبرير مشترياتهم من هذه المؤسسة أو تلك، أو يقوم أي المراجع الجبائي بمطالبة المؤسسة بضرورة تبرير هذه المبيعات وذلك عن طريق إحضار:

- السجل التجاري وبطاقة التعريف الإحصائي.
- نسخة طبق الأصل للشيك في حالة التسديد بواسطة البنك أو الحساب البريدي الجاري.

إن توصل المراجع من خلال نتائجه إلى أن بعض الزبائن وهميون، فإن هذا من الناحية الجبائية يعني :

1- عدم صحة الهامش الإجمالي للربح وبالتالي يخول للإدارة تعديله واعتبار أنها مبيعات تمت ضمن شروط التجزئة.

2 - فقدان المؤسسة لحقها الممنوح لها عند حساب الرسم على النشاط المهني (تخفيض 30 %من رقم المبيعات الخاضعة لهذا الرسم ).

**2-8- ح/48 - ΫRljFW üÍـواDžć :** « **Disponibilités** »إن عملية المراجعة الجبائية تتركز بصفة أساسية على الحسابات الفرعية التالية :

**1-ح/485 – ƐƑƸƟ ƖƑƸƷƐ :** « **Comptes bancaires** » :

في أول عملية يقوم بها المراجع الجبائى هي المطابقة بين العناصر المسجلة في المحاسبة والكشوف البنكية، وذلك للوقوف على الفروق بين الأرصدة المسجلة محاسبيا والأرصدة المسجلة في تلك الكشوف في نهاية السنة المالية، للإشارة فإن للمؤسسة في نهاية كل سنة مالية كشف مقاربة مع البنك يمكن أن يستعين به المراجع الجبائي لتسهيل مهامه.

يبقى أن نشير أن المبالغة في التستر المهني من طرف البنوك يصعب من مهمة المراجع الجبائي للوصول إلى الأهداف الحقيقية لعملية المراجعة.

**ƒ- ح/487 – ƐƑƸƟ ƒ Tدو5 :** « **Comptes caisse** » :

إن فحص هذا الحساب يسمح للمراجع باستخراج العمليات التي قد تؤدي إلى التهرب الضريبي وذلك عن طريق :

- التقليل من الإيرادات.
- المبالغة في المصاريف.

**ƒ-1- ƐƑƸƷƐ ƖƑƸƷƐ :**

يتأكد المراجع أن إيرادات هذا الحساب ما هي في الحقيقة إلا مبيعات مسجلة محاسبيا.

**ƒ-2 - ƐƑƸƷƐ ƖƑƸƷƐ :**

إن هذا المراقبة تتم عن طريق طلب الوثائق الإثباتية ومطابقتها مع الحسابات الموافقة لها، مع ضرورة الفصل ما بين المصاريف الشخصية للمستغل والمصاريف الخاصة بالمؤسسة.

وإذا أظهرت عملية المراجعة أن الصندوق في حالة دائنة ومتكررة، فإن ذلك يسمح للمراجع في الطعن في مصداقية المحاسبة ككل [1].

**Ʊ ƒ ƐƑƸƷƐ ƖƑƸƷƐ : ƒ ƐƑƸƷƐ Tوم .**

**1- ƐƑƸƷƐ ƖƑƸƷƐ ƐƑƸƷƐ :**

**1-1- ح/10 – ƐƑƸƷƐ ƖƑƸƷƐ :** « **Fonds Social** »

وتتركز أعمال المراجع الجبائي في :

- إذا كانت المؤسسة حديثة النشأة يجب عليه التأكد من إمكانية استفادتها من نظام الإعفاء.
- التأكد من أن عقود التأسيس، زيادة رأس المال، تغير الطبيعة القانونية، مسجلة وموثقة في الآجال القانونية.
- التأكد من أن الوعود المقدمة من طرف المساهمين قد تم تحقيقها.
- التأكد من عدم وجود أخطاء أو نقص في سعر الحصص الذي يمكن أن يؤدي بالمؤسسة إلى إعادة تقييم جبائي.
- التفكير حول إمكانية استغلال الأحكام التي تسمح بالخصم المجاني لرأس مال الحسابات الجارية للشركاء (ح/555).

---

[1] Guide de verificateur.DGI.1994 .

- التحقق في حالة تخصيص رأس مال لتغطية الخسائر، وأن ترحيل الخسائر قد سجل حقيقة.
- التأكد في حالة الاكتتاب في رأس مال شركة أخرى، أو في حالة زيادة رأس مال المؤسسة باقتطاع من الأرباح غير الموزعة أن المؤسسة قد تحصلت على الامتيازات المنصوص عنها في قانون تشجيع الاستثمارات.

**1-2- [illegible] : « Fonds Personnel »** : وتتكون من:

**أ- 110/ح –** أموال الاستغلال : « **Fonds D'exploitation** »

**ب- 119/ ح –** حساب المستغل : « **Comptes De L'exploitant** »

إن أبحاث المراجع الجبائي تتمثل فيما يلي :

- التأكد من أن المسحوبات من هذا الحسابات قد اتجهت نحو تغطية المصاريف الشخصية للمكلف وفي الحالة العكسية يطلب تقديم الإيضاحات.
- التأكد من أن المسحوبات المتجهة نحو الاستثمارات بشراء عقارات وقروض شخصية للغير ليست مأخوذة من الدخل الخاضع للضريبة.

**1-3- 12/ح – علاوات [illegible] : « Primes Liées Aux Fonds Sociaux »**

وتتركز أبحاث المراجع الجبائي في :

- ضمان أن علاوات الإصدار، الحصص، أو الاندماج قد عولجت جبائيا كحصص،سواء خلال عملية تسجيلها في الميزانية أو لرسملتها أو لتعويضها.
- ضمان أن علاوات الإصدار حررت بأكملها يوم الاكتتاب.
- ضمان أن أصل علاوات الإصدار سجلت بطريقة جيدة في العقد المسجل لرسملتها.

**1-4- 13/ح - [illegible] : « Les Réserves »**

عند دراسة هذا الحساب يقوم المراجع الجبائي بالعمليات التالية :

- التحقق من أن قيم الاحتياطات والإقتطاعات قد خضعت للمصادقة من الشركاء وفي إطار الجمعية العامة.
- فحص القانون الأساسي للشركة، ومحاضر الإثبات للجمعيات، لمعرفة ما تنص عليه محاضر الاحتياطات المكونة.
- ضمان أن المؤسسة كونت الاحتياطات القانونية، أو رحلت الأرباح الخاضعة للاقتطاع المنجزة على أساسها الاحتياطات القانونية.
- التأكد من أنه يتم توزيع نتائج التخصيص في أجل أقصاه (03) سنوات.

بقي أن نشير أن حسابات الاحتياطات يتفرع عن حسابين آخرين هما:

- ح/1310 : الربح الخاضع لرسم مخفض « **bénéfice taxé à taux réduits** »
- ح/ 1311 : القيم المتنازل عنها الزائدة لإعادة استثمارها.

« **plus-values du cession à réinvestir** »

**- [illegible] 1310/ح :** يتأكد المراجع من الوجود المادي للاستثمارات في القائمة [1]، وأن هذا الاستثمارات موجهة لأجل تطوير المؤسسة.وان يتأكد من الشروط التالية :

- التزام المؤسسة كتابيا بإعادة الاستثمار على أن يرفق بالتصريح السنوي.

[1] المرسوم:87-251 بتاريخ 87/11/24.

-أن لا تزيد المهلة الخاصة بإعادة الاستثمار عن ثلاث سنوات، وتسري ابتداء من نهاية الدورة التي سجلت خلالها القيمة.

-أن تخص زيادة القيم المحققة استثمارات أو سندات مساهمة تم اقتناؤها منذ سنتين على الأقل وهذا في تاريخ التنازل عنها.

-آن يكون المبلغ المرصود لاعادة الاستثمار مساويا على الأقل سعر تكلفة العنصر المتنازل عنه مضافا إليه زيادة القيمة المحققة.

وفي الحقيقة تشكل قيمة التنازل المرصود لاعادة الاستثمار جزءا من الأرباح لم تخضع مؤقتا للضريبية، مما ينجم عنه فقدان الخزينة العمومية لموارد إضافية إذا لم تتدارك مصالح المراجعة الجبائية هذا الأمر.

-[illegible] ح/ 1311 : يتأكد المراجع الجبائى من أنه قد تم فعليا توجيه الأموال المتنازل عنها نحو الاستثمار طبقا للشروط المنصوص عنها في القانون الجبائي. بحيث يجب أن يتضمن التصريح السنوي الخاص بالأرباح تحديدا واضحا للأرباح التي يمكن أن تخضع للضريبة بمعدل مخفض وذلك بتسجيلها في مطاليب الميزانية تحت عنوان الاحتياطات .كما يجب أن يرفق التصريح السنوي قائمة الاستثمارات التي تم اقتناؤها خلال السنة المالية بحيث يتضمن طبيعة الأموال وتاريخ إدخالها في الموجودات .

**5-ح/ 15 : [illegible] « Ecarts De Réévaluation »**

يتأكد المراجع من أن هذا الحساب:

- لم يستغل لتغطية الخسائر السابقة.
- لم يعد موجودا في حالة التنازل عن الاستثمار لهدف إعادة التقييم.
- التأكد من التسجيل الحقيقي لضم مبلغ إعادة التقييم إلى رأس المال.
- فحص فائض القيمة في حالة التنازل.
- مراقبة فرق إعادة التقرير المدرلل في النتيجة النهائية للمؤسسة.

**6- ح/ 18- [illegible] : « Résultats En Instance D'affection »**

إن أعمال المراجع الجبائى تتركز بصفة أساسية على ضمان توزيع الأرباح في أجل أقصاه ( 03) سنوات من طرف المؤسسة ، مع التأكد من توفر كل الشروط في حالة التوزيع.

**7- ح/ 19 – [illegible] :**

**« Provisions Pour Pertes Et Charges »**

إن أبحاث المراجع الجبائي تهدف إلى :

- التحقق أن كل مؤونات الخسائر والتكاليف المتوقعة سجلت بطريقة جيدة.
- التحقق أن كل مؤونات الخسائر والتكاليف قد تم تبريرها بمبلغها وبمدة تكوينها.

-التحقق من وجود ملف دائم يبين تفصيل المؤونات وأشكال إدراجها.

**8- [illegible] :[1]**

**8-1-ح/52 – [illegible] : « Dettes D'investissements »**

إن المراجع الجبائى يركز على الحسابات الفرعية التالية:

-ح/ 521 : قروض بنكية Emprunts bancaires.

[1] رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 154.

-ح/ 522 : اعتمادات الاستثمارات Crédits d'investissement.

-ح/ 523 : قروض أخرى Autres emprunts.

إن مراجعة الحسابين (ح /521 ) و (ح / 522) لا تتطلب أي جهد كونهما يتعلقان بقروض عادة ما تكون بنكية وبوثائق إثباتية ، بينما مراجعة (ح/523) فإنه يتطلب من المراجع أن يطالب الوثائق الإثباتية اللازمة، لأن هذا النوع من القروض عادة ما يكون مصدرها هم الخواص.

### المطلب الثاني : المراجعة الجبائية لحسابات التكاليف[1]:

من المعلوم أن المؤسسة تتحمل نفقات وتستفيد من إيرادات وهذا خلال مرحلة حياتها، سواء أكان ذلك ضمن نشاطها العادي أو الثانوي، ذلك أن استغلال الوسائل البشرية والمادية والمالية يجعل المؤسسة تحقق إنتاجا، وبالتالي تحقق أرباحا، وهذا هو الهدف الاقتصادي الذي تهدف إليه المؤسسة.

إن التكاليف هي كل النفقات والخدمات التي تقوم بها المؤسسة أثناء مزاولة أنشطتها وهي تتكون على الخصوص من :

**1-1-ح/61 : المواد واللوازم « Matières Et Fournitures »**

المراجع الجبائي يتأكد من تسجيلها في الحسابات وذلك في مذكرة الإخراج النهائي للمواد من المخازن لهدف البيع أو تمويل الورشات.

**1-2- ح/62 : الخدمات « Services »** المراجع الجبائى يتأكد أن هذا كل ما تحتاجه المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها ويتأكد كذلك أنها مسجلة في الدفاتر ومتطابقة مع الوثائق الإثباتية.

**1-3- ح/63 - مصاريف المستخدمين : « frais de personnel »** المراجع الجبائى يتأكد من أن المبالغ المدفوعة كأجر هي فعلا لأشخاص يعملون في المؤسسة وذلك عن طريق مراجعة الكشوف الشهرية مع مراقبة كل مكونات الأجر في ساعات إضافية وعلاوات وعطل مدفوعة الأجر.

ويتحقق المراجع الجبائي كذلك أن المؤسسة قد قامت بتسديد الضريبة عن الأجور والمرتبات وكذا الدفع الجزافي في آن واحد وهذا من خلال مراقبة الاقتطاعات المحولة للضمان الاجتماعي.

**1-4- ح/64 – ضرائب ورسوم : « Impôts Et Taxes »** إن هذا الحساب يشمل على الخصوص الحسابات الفرعية التالية :

-ح/ 640 : دفع جزافي.

-ح/ 641 : الرسم على النشاط المهني.

-ح/ 646 : أداءات التسجيل.

-ح/ 6462 : أداءات الطبع.

-ح/ 6480 : رسم عقاري.

-ح/647 : رسوم جمركية.

[1]A-HAMINI, Op.Cit, p: 172-173.

إن المراجع الجبائي في البداية يتأكد من أسس هذه الرسوم والضرائب أهي صحيحة أم لا ، ثم يطلب الوثائق الإثباتية التي تبرر هذه الضرائب والرسوم.

1-5- ح/65: [illegible] « Frais Financiers » المراجع يطلب الإثباتات القانونية اللازمة.

1-6 ح/68: [illegible] « Dotations Aux Amortissements »: إن مراجعة هذا الحساب يجب أن يكون متزامنا مع مراجعة حسابات الاستثمار، وفي هذا الإطار فإن المراجع الجبائي يجب عليه أن يتأكد من : -معدلات الاهتلاك غير مبالغ فيها.

-أساس الإهتلاك يكون الرسم على القيمة المضافة في حالة المكلفين الخاضعين لهذا الرسم.

-الانتباه إلى الحدود القصوى الممنوحة جبائيا عندما يتعلق الأمر بالسيارات السياحية.

-طريقة الإهتلاك يجب أن تكون واضحة (خطية، تصاعدية، ثابتة).

[illegible] :

ح / 70 : [illegible] : 70 « Ventes De Marchandises »

ح / 71 : [illegible] ح/ 71 : « Production Vendue»

- التأكد من أن التخفيضات خارج الفاتورة وعملية التصريح بها.

-القيام بعملية المقارنة مابين :

*حسابات الإيرادات الظاهرة في نتائج الميزانية الجبائية.

*حسابات الإيرادات الظاهرة في نتائج الميزانية المحاسبية.

-التحقق من أن نظام الفوترة يستجيب للقوانين السارية المفعول من ناحية(TVA).

- التأكد من أن الفواتير التي لم يدرج منها الرسم على القيمة المضافة تم تبريرها بـ:

أ - الوثائق الجمركية لخروج المنتوجات والبضائع خارج الإقليم الوطني.

ب - شهادة التقدير مصادق عليها من طرف المصالح الجبائية.

-التحقق من أن طابع الفضلات أو المواد المسترجعة ليس محل نزاع مع إدارة الضرائب.

2-2- [illegible] ح/72، ح/73، ح/74.

-ح/72 : [illegible] « Production Stockée »

-ح/ 73 : [illegible].

« production de l’entreprise pour elle même »

-ح/74 : [illegible] « Prestations Fournies»

فإن المراجع الجبائي يقوم بالأبحاث التالية :

- فحص النواقص وتقسيم المبيعات وحركة المخزونات الخاصة المنتوجات الباقية للمصنع.

- التأكد في حالة إيتاء المؤسسة لحاجتها الخاصة أن التسجيلات قيدت بصفة جيدة.

- التأكد من أن مبلغ البضائع المباعة بالرسائل الخاصة لم يدرج في سعر البيع.

- فحص التقارب بين المنتوجات وحقوق السنة بالعودة لمعايير الخدمات المؤونات وتسليم البضائع.

2-3 –ح/ 77 : [illegible] « Produits Divers »: إن مراجعة هذا الحسابات [illegible] وفق الخطوات التالية:

-التأكد من أن الامتيازات الطبيعية المكونة من الإيرادات والمستعملة لحاجات خاصة وبدون إيجار مدرج في المداخيل العقارية أو مصرح بها، كامتيازات طبيعية للمستفيد.

- التأكد من التطبيق الجيد للاتفاقيات الدولية على المداخيل والإيرادات الناتجة من الخارج لتجنب الازدواج الضريبي.
- فحص الشروط الدقيقة لمحتويات عقود القروض وخاصة معدلات الفائدة المحدودة وكذا الشرعية القانونية للعقد.
- إن فحص شكل تسجيل الأرباح المقبوضة كما يلي :

***** أرباح مسجلة بالمبلغ الصافي ومبلغ الرصيد الجبائي الذي يدرج في الضريبة على أرباح الشركات **I.B.S**.

* أرباح مسجلة بالمبلغ الإجمالي، والرصيد الجبائي مدرج، على الضريبة على أرباح الشركات بالمبلغ الكلي.

**2-4 – ح/ 79: النواتج خارج الاستغلال « Produits Hors Exploitations »:** إن المراجع الجبائى يقوم بالأبحاث التالية :

- التأكد من تسيير مخزونات مسترجعة.
- التأكد من استرجاع المخزونات المتعلقة بعناصر الأصول المتنازل عنها أو الأخطاء التي أصبحت وهمية.
- مراقبة التوافق بين التصريح الجبائي والمحاسبي.
- التأكد من أن الإيرادات خارج الاستغلال تتعلق بـ:

أ - إيرادات السنوات السابقة.

ب - إيرادات استثنائية بالنسبة للمؤسسة.

- التحقق من أن الإعانات المقبوضة لا تكون كخدمة، أو كإضافة لسعر البيع الخاضع للرسم على القيمة المضافة حتى يسمح له بتقديم المبررات.

**hujŽǂFq] :**

إن قيام الإدارة بعملية المراجعة الجبائية للمحاسبة على المكلفين ليس الغرض منها محاربة التهرب الجبائي فحسب، بل هو تحسيس المكلفين بالحضور الدائم للإدارة التي يفترض أن تقوم بالعملية بنية مسبقة في صدق المكلفين بعملية التصريح الجبائي المحقق.

وإذا كانت المراجعة الجبائية تتطلب التحكم في بعض التقنيات المحاسبية أمرا يستلزم الإحاطة به الواجب امتلاكها من طرف المراجعين الجبائيين فإنه يجب الاهتمام بهذا الفئة من حيث التأطير والتكوين، من خلال تدعم الهياكل المنوطة بعملية المراجعة حتى يعاد النظر في عملية البرمجة للقضايا محليا ومركزيا، وكذا خلق شبكة معلوماتية للمراجعين عبر الأمثلة والدلائل المستمدة من المراجعات السابقة مع توحيد مخطط التدخل والتنسيق للرفع من المردود وتدعيم الخزينة العمومية بمبالغ إضافية، وما يمكن أن يطبق عن المراجعة الجبائية للمحاسبة يطبق أيضا عن باقي المراجعات الأخرى، وهذا ما سيكون محور عرض الفصل الرابع.

# الفصل الرابع :

# وسائل وتقنيات أخرى للمراجعة الجبائية

**hUDŽɔŜDŽ :**

يتناول الفصل الرابع الذي هو في حقيقة الأمر امتدادا للفصل الثالث لأنه يتعلق بباقي أشكال عمليات المراجعة المعتمدة قانونا.

وإذا كانت هذه الأشكال تفتقر إلى تقنيات ومهارات مرتفعة إذا ما قورنت بالمراجعة الجبائية للمحاسبة، فإنها بالمقابل تحتاج إلى مستوى معين من الخبرة والالتزام من المراجعين لتحقيق الأهداف المسطرة، ولتوضيح كل ذلك سيكون الفصل الرابع محل عرض لها على النحو التالي :

1- المراجعة الجبائية لحقوق التسجيل في المعاملات العقارية .

2- المراجعة الجبائية للوضعية الجبائية الشاملة (VASFE).

3- المراجعة الجبائية الفهرسية .

4- المراجعة الجبائية للفرق المختلطة .

## المبحث الثاني : مراجعة أسعار المعاملات العقارية :

سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى المطالب التالية :

-تحديد السوق العقاري في الجزائر.

-مراجعة أسعار المعاملات العقارية.

### المطلب الأول : تحديد السوق العقاري في الجزائر[1] :

إن السوق العقاري في الجزائر كما في الأسواق العقارية الأخرى يتكون من العارض لمختلف العقار قصد بيعه إلى طالبي هذا العقارات، وحيث ما وقع توافق وقع البيع، ويمكن تحديد العرض والطلب في السوق العقاري في الجزائر كما يلي :

**1 - العرض في السوق العقاري بالجزائر :** إن العرض في هذا السوق يتأتى من :

- ديوان الترقية والتسيير العقاري( O.P.G.I).
- مؤسسة ترقية السكن العائلي(E.P.L.F).
- الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط(C.N.E.P).
- المرقون الخواص.
- الإدارات وبعض المؤسسات العمومية.
- الوكالات العقارية المحلية.
- الأشخاص العاديون.

ويتكون العرض من العقار المبني على شكل سكنات فردية وجماعية ذات النوع الاقتصادي والمحسن أو الترقوي، إضافة إلى المحلات التجارية والصناعية والمهنية، ويتكون كذلك من العقار غير المبني والذي غالبا ما يكون على شكل قطع أرضية معدة للبناء، على غرار الأراضي المعدة للاستعمال الفلاحي أيضا.

**2 - الطلب في السوق العقاري بالجزائر :**

إن الطلب في السوق العقاري في الجزائر يقوم به :

- الأشخاص العاديون أو الأفراد.
- المؤسسات الخاصة.
- الإدارات العمومية.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتعليمي والصحي...الخ.

### المطلب الثاني : مراجعة أسعار المعاملات العقارية :

**1- مراجعة أثمان المعاملات العقارية :** إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان، للتذكير فإن هذا المراجعة كانت قبل سنة(2000) تتم بناءا على الأثمان المحددة في المرسوم التنفيذي رقم 273-93 المؤرخ في 1993/11/10 والتي كانت تخص تقويم المعاملات التالية :

- العقارات المبنية.
- العقارات غير المبنية.
- مراقبة المداخيل العقارية.

[1] بلوž عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، 2002، ص 7-8.

وقد وجدت الإدارة الجبائية في تطبيق هذا المرسوم نقائص عديدة، كان أهمها التناقض فتارة يكون التقويم إيجابيا، وتارة أخرى يكون سلبيا هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن السوق العقارية في الجزائر عرفت تطورا ملحوظا، عجزت المصالح الجبائية عن مسايرته، مما حرم في نهاية المطاف الخزينة العمومية من مصادر تمويل إضافية، ولمعالجة هذه الوضعية ارتأت الإدارة العدول عن الأثمان المحددة في المرسوم واستبدالها بالقيمة العقارية السوقية (La valeur vénale) وهذا في قانون المالية لسنة (2000)[1].

**2- مفهوم القيمة السوقية : « Définition de la valeur vénale »** القيمة العقارية هي قيمة العقار في السوق أي الثمن الذي من الممكن أن يشترى أو يباع به هذا العقار في السوق"[2].

إذا فالقيمة العقارية هي الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب، مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار، وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه.

- **العناصر المادية للعقار :** هي المساحة، وضعية العقار وقابليته للتوسع، المواد المستعملة في البناء...الخ.

- **العناصر القانونية :**

- حالة استغلال العقار : مستأجر، غير مستأجر، عقار جماعي أو فردي.

**العامل الاقتصادي :** مرتبط بدرجة التطور الاقتصادي للمكان المتواجد فيه العقار.

**3- وضع الإطار المرجعي : « Mise En Place Du Cadre Référentiel »**

من أجل إنشاء الإطار المرجع ينبغي المتابعة الدائمة عن طريق التسجيل لكل المعاملات العقارية من أجل استخراج القيمة المسيطرة (ذات السيطرة)، وكل المعلومات ينبغي أن تكتمل انطلاقا من معطيات حقيقية من طرف الوكالات، المؤسسات، الدواوين التي تنشط في هذا المجال، ويمكن حصر هذه المعلومات كالآتي :

- المبيعات المحققة من طرف الهيئات والمؤسسات العمومية أو الخاصة التي تنشط في مجال بناء وبيع الأملاك العقارية، مثل مؤسسة ترقية السكن العائلي(E.P.L.F) الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط(C.N.E.P) وديوان التسيير العقاري (O.P.G.I)، المرقين العقاريين الخواص، إضافة إلى المبيعات الناتجة عن البيع بالمزاد خصوصا من طرف إدارة أملاك الدولة.

- المعاملات المحققة من طرف الخواص، والموجهة أساسا للإدارات والدواوين والهيئات العامة التي يفترض أن تكون أسعارها حقيقية إلى حد ما.

- القيم أو الأثمان المستعملة من طرف الإدارة المكلفة بالعمران، والتهيئة والسكن، على المستوى المحلي(أي ثمن المتر المربع من العقار المبني)، (فردي أو جماعي).

- الأثمان المطبقة من طرف الوكالات العقارية المعلن عنه دوريا في الصحافة، أو الإشهار الخاص.

---

[1] المادة (1)و(2) من قانون المالية لسنة (2000).

[2] Dictionnaire fiscale, édition groupe –revue judiciaire 2001.p.1057.

-أثمان التنازل عن العقارات المطبقة من طرف وكالات التسيير العقاري في البلديات غير المبنية .

الإشارة أن هذه المعلومات خاصة بكل مديرية ولائية تسمح لها بإنشاء إطار مرجعي للأثمان المطبقة على كل المعاملات العقارية لمحلية .

**3-1 - [illegible] :**

في بلدية مقر الولاية الجدول التالي رقم (04) يبين ثمن التنازل عن المتر المربع الواحد (إطار المرجع) لعقار مبني :

| [illegible] | [illegible] | | [illegible] | |
|---|---|---|---|---|
| | Standing élève | Standing Amélioré | Amélioré | économique |
| -ديوان التسيير العقاري O.P.G.I | 31.346 | 25.600 | 18.600 | 15.000 |
| -مؤسسة ترقية السكن العائلي E.P.L.F | 37.200 | 931.000 | 20.520 | 16.000 |
| | 41.540 | 360220 | 19000 | 16.900 |
| -مرقون خواص | 40.723 | 33.470 | 20.770 | 18.000 |
| -مرقون آخرون | 35.000 | 31000 | 17.000 | 15.000 |
| -أملاك الدولة | | | | |
| -القيمة المتوسطة | 37.161م² | 31.458م² | 19.178م² | 16.180م² |
| Fourchette V -max. | 37.161 | 31.458 | 19.178 | 16.180 |
| Fourchette V -min. | 32.300 | 27.355 | 16.680 | 14.107 |

المصدر:المديرية العامة للضرائب.

circulaire n° 812 M.F./D.G.I /2000 (bulletin des services fiscaux 21 juin(2001)

غير أنه ولترتيب المناطق يجب أن يكون مطابقا للمذكرة رقم (140)[1]، التي حددت المنطقة الواحدة ثم قسمت العقار إلى عدة أصناف بغض النظر عن طبيعته أو كيفية التنازل عنه، (بيع، هبة، قسمة، تبادل..).

ويمكن تقسيم المناطق إلى ما يلي :

- منطقة سكنية - مركز المدينة : « zone résidentiel et centre ville »
- منطقة الضواحي. «zone périphérique »-
- منطقة بعيدة عن المحيط العمراني « zone de grand éloignement »

بيد أنه في كل منطقة يمكن ترتيب العقار حسب الصنف الذي ينتمي إليه أي :

- فيلات، سكنات فرية، شقق موسعة.
- شقة نصف جماعية، شقة من النمط الموسع، شقة من النمط الاجتماعي.
- محلات تجارية أو ذات استعمال مهني.
- قطع أرض معدة للبناء .

[1] Circulaire N°:140 M F/D G I /DOF. du 23-05-95.

**[illegible] وقواعد [illegible] في [illegible] :**

بعد التعديل الذي حصل في قانون المالية لسنة 2000 أصبحت طرق وقواعد التقويم مفصلة على النحو التالي:

**[illegible] : [illegible] :**

**1- [illegible] :**

**أ- [illegible] :** من خلال الأسعار المتداولة في السوق المحلية للعقارات غير المبنية، وكذا تلك المعتمدة من طرف مصالح الدولة وفيها يتم حساب قيمة العقار على مرحلتين :

*قيمة الأرض : تحسب قيمتها بتطبيق الأسعار الخاصة بالعقارات غير مبنية على المساحة الإجمالية التي تستفيد من تخفيض الازدحام حسب المعامل الآتي : $\frac{\text{المساحة المبنية}}{\text{المساحة الكلية}} \times 40\%$

*قيمة البناية : وهي مرتبطة بالعناصر التالية :

- المساحة الإجمالية.
- مواد البناء المستعملة.
- أقدمية البناية.

مع الإشارة إلى أن مساحة البناية تعرف بأنها مجموع المساحات المختلفة بعد إخضاعها لمعاملات تخفيض خاصة بطبيعة الاستعمال، على أن تحسب قيمتها بتطبيق طريقة ثمن المتر المربع على المساحة المعدلة على النحو التالي :

| [illegible] |
|---|

**أ- [illegible] :**

**أ – 1 - [illegible] على [illegible] :**

| [illegible] | [illegible] |
|---|---|
| سطوح مهيأة | 0.30 |
| قبو مهيأ | 0.50 |
| قبو غير مهيأ | 0.25 |
| شقق مهيأة | 0.30 |
| شقق غير مهيأة | 0.20 |
| ملحقات أخرى | 0.50 |

**أ – 2 - [illegible] :** إن مبرر هذا التخفيض يرجع أساسا إلى القيمة الحقيقية للعقار، وقد تكون في بعض الأحيان أقل من تكلفة إنجازها، أو أنها تتأثر بموقعه أو بطبيعته.

**أ – 3 - [illegible] مواد البناء :** يستفيد العقار المبني بواسطة مواد البناء التقليدية من تخفيض قدرها 60 % يطبق على سعر المتر المربع تبعا للمنطقة المتواجد بها العقار.

**أ – 4 - [illegible] :** يستفيد العقار المبني من تخفيض عن كل سنة أقدمية من عمر العقار بنسبة قاعدية قدرها 1 % دون أن تتجاوز 60 % وتتأثر هذه النسبة بحالة صيانة العقار حسب المعاملات المذكورة في الجدول التالي :

| [illegible] | [illegible] | [illegible] | [illegible] |
|---|---|---|---|
| المعامل | 0.6 - 0.1 | 1 | 2 – 1.5 |

**2 - [illegible] :**

**أ - [illegible] :** وتعتمد على المساحة وتطبق سعر المتر المربع الخاص بمنطقة تواجد العقار.

**ب – [illegible] :** يتم ضبطها حسب الأسعار المتداولة في السوق، مع الأخذ بعين الاعتبار الحدود القصوى لتكلفة المتر المربع المنصوص عنه بالقرار الوزاري المؤرخ 04/11/ 98 والتي كانت كالتالي :

- 16000 د.ج بالنسبة للسكن الاجتماعي.
- 18000 د.ج بالنسبة للسكن الترقوي.

**ج – [illegible] :** يستفيد هذا النوع من العقارات بتخفيض وحيد يتعلق بالأقدمية بنفس الشروط المعتمدة في البناءات الفردية.

**[illegible] : [illegible] [illegible] [illegible]:**

**1- [illegible] :**

**1-1 - [illegible]** : يتكون المحل التجاري من عنصرين أساسين وهما :

- العناصر المادية : وتضم البناية والتجهيزات والبضائع.
- العناصر المعنوية : وتضم الزبائن والعلاقة التجارية، الحق في الإيجار، أهمية النشاط ، ثمن الإيجار، وجود سكن تابع للمحل التجاري .

**2-1 - [illegible] :**

**أ - [illegible]** : وتتمثل في تطبيق معامل خاص بمكان تواجد المحل يتراوح ما بين (20 % - 30 %) مضروبا في قيمة الإيجار السنوي.

**ب - [illegible] :** وتحسب على متوسط رقم الأعمال المحقق خلال السنوات الثلاث الأخيرة يتم تصحيحه بحساب معامل النشاط، غير أنه يمكن ترجيح الطريقة التالية :

- تحديد قيمة البناية باستعمال سعر وكذا الطريقة المعتمدة في تقويم العقارات السكنية الفردية مع إضافة قيمة السلع والتجهيزات إن وجدت.
- تحديد قيمة العناصر المعنوية للمحل، وتتمثل في متوسط رقم الأعمال للسنوات الثلاث الأخيرة مصححة بمعامل النشاط.

**2- [illegible] :** تتحدد قيمة الأراضي الفلاحية بناءا على العناصر التالية :

- التكوين الفيزيائي للأرض.
- درجة الخصوبة.
- سهولة الاستغلال.
- توفر مصادر الري.

- القرب من الطريق.

وهناك طريقتان معتمدتان لتقويم الأراضي الفلاحية :

- الأولي : حساب سعر الهكتار.
- الثانية : حساب المردودية.

ومن الملاحظ أن الطريقة المعتمدة على أساس حساب المردودية غير مطبقة ونادرة الاستعمال، ومرد ذلك إلى الطابع الرعوي الذي يميز معظم المناطق الفلاحية، إضافة إلى غياب الموضوعية وعدم دقة البيانات حول المردودية الفلاحية خصوصا ما تعلق فيها بجانب الخضر والفواكه.

**fIUDĽl KJFkll : husĭpU mĭoStll hulؤpFsDĽJF :**

وهي الطريقة الوحيدة التي يمكن استعمالها في جميع أنواع العقارات كونها مستمدة من الملاحظات الموضوعية المسجلة في واقع السوق العقاري، وحتى تكون هذه الطريقة منطقية وموضوعية لا بد من توفر صفة التماثل بين العقارات محل المقارنة، إن طريقة التقويم بالمقارنة تتميز بالإيجابيات التالية :

- سرعة عملية التقويم مع الحد الأدنى للأخطاء.
- سهولة الرقابة مقارنة مع باقي الطرق.
- المتابعة الدقيقة لتطور السوق العقاري في قطاع ما.

غير أن أهم سلبيات هذه الطريقة، هو عدم توفر العقارات محل المقارنة نظرا لقلة المعاملات من جهة واللجوء إلى السرية في عدم إظهار السعر الحقيقي من جهة أخرى، مما قلل من الموضوعية ونتج عنه وجود الكثير من المعاملات خارج دائرة المراجعة.

**fIUDĽl UılpJl : hulUDĽpı وhuyıF‡DĽ hĭpFsyJl I ULDĽFyDĽl PĭSĹt huDĽهDĽl :**

**1- إعداد البرنامج :** إن برمجة المعاملات المهمة يتم من طرف مصالح الرقابة الجبائية المحلية التي ترتكز على العقارات التالية :

- المحلات التجارية.
- سكنات فردية(فيلات).
- قطع أرضية تقع في مناطق سكنية تتجاوز مساحتها 300 م$^2$.
- شقق ذات مساحة كبيرة تتجاوز مساحتها 100 م$^2$.
- التنازل عن الحصص الاجتماعية والأسهم .

**2- تنفيذ البرنامج** : بعد إنجاز البرنامج من طرف مصالح الرقابة الجبائية لكل ثلاثي، يتم تأشيرته من طرف المدير الولائي ويرسل إلى المديرية الجهوية ومن ثم إلى المديرية العامة للضرائب، وما يمكن ملاحظته في هذا الإطار، ونظرا لحجم المعاملات الكبير فإن مصالح الرقابة الجبائية على المستوى المحلي قد لا تستطيع إجراء الرقابة الشاملة على هذا الحجم ككل مما يؤدي إلى فقد الخزينة العامة مبالغ إضافية، وما يمكن ملاحظته على البرامج المحلية النقائص التالية :[1]

- نقائص ناتجة على الاختيار السيء للقضايا.
- غياب الموضوعية في اختيار القضايا.
- غياب الشفافية أحيانا.

[1]Note N° 2418 / M F/ D G I / D R V/ S D N P/ B2 /Du 21.12.2002.

هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن التنازل عن الحصص الاجتماعية والأسهم لا زالت خارج دائرة المراجعة مما يفقد الخزينة مبالغ إضافية أخرى.

وقصد معالجة هذه النقائص، وضعت المديرية العامة للضرائب رزنامة سير عمليات البرمجة والتنفيذ على النحو التالي :

**[illegible] : (05).**

| [illegible] | [illegible] |
|---|---|
| الفترة الأولى<br>الثلاثي الأول | - استقبال واستغلال العقود المسجلة خلال الفترة<br>- تحضير برنامج الثلاثي الثالث<br>-متابعة وتنفيذ البرنامج المسطر |
| الفترة الثانية<br>الثلاثي الثاني | - استقبال واستغلال العقود المسجلة خلال الفترة<br>- تحضير برنامج الثلاثي الرابع<br>- متابعة وتنفيذ البرنامج المسطر |
| الفترة الثالثة<br>الثلاثي الثالث | - استقبال واستغلال العقود المسجلة خلال الفترة<br>- تحضير برنامج الثلاثي الأول من السنة (ن+1)<br>- متابعة وتنفيذ البرنامج المسطر |
| الفترة الرابعة<br>الثلاثي الرابع | - استقبال واستغلال العقود المسجلة خلال الفترة<br>- تحضير برنامج الثلاثي الثاني من السنة(ن+1)<br>- متابعة وتنفيذ البرنامج المسطر |

المصدر : المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

### 3- دور لجنة المصالحة والتوقيف الولائية :

في غياب اتفاق واضح بين المكلف والإدارة الجبائية حول القيمة السوقية للعقار المبلغة له، تلجأ الإدارة الجبائية إلى إجراء آخر ألا وهو الاحتكام إلى لجنة المصالحة والتوقيف الولائية[1].

للإشارة أنه إلى غاية 99/12/31، كان دور هذه اللجنة يتمثل في مراقبة مدى احترام الإدارة للنصوص والتخفيضات الممنوحة للمكلف في هذا الإطار، غير أنه وابتداء من سنة (2000) أصبح لهذه اللجنة دور يتمثل في تحليل وابراز، بل وإعطاء اقتراحات بخصوص القيمة السوقية المعتمدة من طرف الإدارة [2] .

---

[1] المادة(01) و (02) و (106) من قانون التسجيل .

[2] Hachemi Achouri , Fiscalité immobilière –mémoire de fin d'étude 3 éme cycle spécialisé, I.E.D.F, 2001 .p :72.

**المطلب الثاني : تقنيات المراجعة الجبائية في ظل الإصلاح الجبائي.**

على غرار المراجعة الجبائية للمحاسبة، فإن هناك أشكالا أخرى للمراجعة الجبائية لا تقل أهمية عنها، فبالرغم من حداثة البعض منها إلا أنها أصبحت من الأدوات الرئيسية في يد السلطات العمومية لاسترجاع مبالغ مهربة لفائدة الخزينة العمومية، ولذلك سوف نعرض في هذا المبحث إلى المطالب التالية :

- المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية.
- طرق التقدير الخاصة بالمراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية.
- المراجعة الفهرسية المجملة.
- المراجعة عن طريق الفرق المختلطة.

**الفرع الأول : المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية.**

**« Vérification Approfondie De Situation Fiscale D'Ensemble V.A.S.F.E »**

**1- المفهوم :** هي مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات ما بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف(شخص طبيعي)، وما بين المداخيل المحققة فعلا، وبالتالي فإن أهداف المراجعة تتمثل في ما يلي :

- التحقق من صحة المداخيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل.
- مراقبة تجانس هذا الدخول مع صحة الذمة المالية، ووضعية الخزينة، عناصر الثراء الخارجية وأعباء أعضاء السكن العائلي.

**2- البرنامج السنوي :** إن البرنامج التنفيذي لمديرية البحث والمراجعات على مستوى مديرية الضرائب يهدف إلى تحقيق 5 % من عدد الملفات المبرمجة أساسا للمراجعة المحاسبية، وهذا النسبة قابلة للزيادة حسب إمكانية الإدارة.

إن معايير الاختيار للأشخاص الخاضعين لمثل هذا المراجعة المعمقة تتمثل في ما يلي :

- الأشخاص الذين بين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بـ(I.R .G) وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة الجلية التي قاموا بها.
- الأشخاص الذين خضعوا للمراجعة المحاسبية ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، لكن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل على وجود مداخيل مخفية هامة غير مصرح بها.

إن هذا المعايير على سبيل المثال لا للحصر ولذلك تبقى إمكانية البرمجة مطروحة للمدراء الولائيين تبعا لمؤشرات أخرى [1].

**3- سير عملية المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الإجمالية :**

**3-1 - المرحلة التحضيرية للعملية :** تتكون من :

**أ- الإعلام المسبق (الإشعار بالتحقيق)** : تسبق عملية المراجعة إرسال إشعار بالتحقيق، مرفق مع ميثاق المكلف بالضريبة وفيه تحدد السنوات موضوع التحقيق إلى جانب الأجل القانوني الأدنى الممنوح للمكلف لتسوية أمورا وتهيئة نفسه، أي (15) خمسة عشرا يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

---

[1] Circulaire n° 35, M F/D G I /Du 15/02/2000 .

**ƒ -ΘΙΙ-Ƽ ڃي ÚΙƨƭץƑܟƲ ƂƑǈƨƭ ƪƂ :** يجب أن يعلم المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار من اختيارزا.

**ﻼـ – عـدم ﻼد ﻼـدﻼƭΘƨ ـƳƼ :** إلا في الحالة التي استعمل فيها المكلف طرقا تدليسية أو أدلى بمعلومات خاطئة.

**د - ΙÓﻼƑÚ ﻼΘƊددץ :** لا يمكن أن تتجاوز هذزا المراجعة سنة واحدة، غير أنه لا يعتد هذا الأجل إلا إذا تبين للٳدارة أن المكلف قد استعمل طرقا تدليسية أو أدلى بمعلومات خاطئة، أو امتنع عن الرد عن طلبات التوضيحات .

**3-2- ﻼƨƑƚـƲ ƊΩ ﻼƊΙΙƸ :** في التاريƀ المحدد على الإشعار بالتحقيق يستقبل المراجع الجبائٮي المكلف المراد التحقيق معه، حيث يبين له حقوقه وواجباته من خلال هذزا العملية وعلٮى أية حال فٳن المراجع الجبائي يستطيع في هذزا المقابلة أن يتحصل على المعلومات التالية :

- المعلومات الشخصية للمكلف(الهوية - مكان الازدياد - ...الƀ).
- أعضاء المسكن الضريبي (LE FOYER FISCAL) عددهم، ووضعيتهم الاجتماعية.
- مكان الإقامة الرئيسية والثانوية إن وجدت.
- بعض الوسائل النقل، السيارة الشخصية للمكلف، أو لأحد أعضاء المسكن الضريبي.

ونشٮير هنا إلى أن المقابلة مع المكلف تٲتي مباشرة بعد أن يطلع المراجع الجبائى علٮى الماف الجبائى للمكلف الخاص بـٮ (IRG) ، وأن هذزا المقابلة ما هي في الحقيقة إلا من أجل خلق جو الثقة ولإشاعة روΘ التعاون بين المراجع والمكلف.

**ﻼƊΩƒ ﻼƘƑڀي : ƱƥƼ ﻼƭƨƹƥ.**

**1- ƭΘـƳƼ ﻼΘƨـƑƑΙ ﻼƊƑƚـƳƼ :** إن هـٮذا التحليل يشكل المرحلة التقنية لهذا النوع من المـٮراجعة، بمراقـٮبة التدفقات المالية ويسمى بتحليل التجانΣ الكلي، فالتعاون مع المكلف يكون بهدف الكشف عن المداخيل غير المصرΘ بها من جهة والمتٲتية عن نشاط معروف أو أنشطة غير معروفة، ومن جهة أخرى المداخيل الٱتية من مصادر وسيطية.

وفي هذا الأفق فالمراجع الجبائي يستطيع استعمال طريقتين هما :

- مقارنة الكشوف البنكية مع المداخيل المصرΘ بها.
- تحديد رصيد الموازنة النقدية للمكلف.

والنـٮتائج المتحصل عليها تجمع فيما بعد في موازنة شاملة للخزينة، والملاحƓ أن كلى الطريقتين تعتمدان على تحليل الرصيد الدائن والمدين للبنك.

**1-1- ƟƗlŨü ƤTĂد الداlƏŽǅ للبǆp :**

إن الهدف من هذا التحليل هو إحصاء المساهمات المالية عن طريق الموازنة النقدية ومقارنة المداخيل الدائنة من الحسابات البنكية مع المداخيل المصرƟ بها، وهذا لتقديم الحصة وإحصاء الدائن الذي لم يتم تفسيرها، وهذا حسب الجدول التالي :[1]

**الجدوũ ƥ5م (06) : ƟƗlŨü ƤTĂد الداlƏŽǅ للبǆp.**

| ǐƳFǆƑ ا | 19N | 19N+1 | 19N+2 | 19N+3 |
|---|---|---|---|---|
| - مجموع الدائن الصافي الدائن الذي تم تفسيرها (مدخول متحصل عليه من الحسابات البنكية المعنية) | - | - | - | - |
| الرصيد : الدائن غير المستفيد | - | - | - | - |

وفي هذا الإطار فإن المراجع يجد نفسه أمام ثلاث وضعيات :

- مجموع الدائن أكبر من المداخيل المعروفة وهو يعني أن هناك مداخيل غير معروفة يجب تفسيرها.
- مجموع الدائن الصافي يساوي المداخيل المعروفة وهو ضرورة مواصلة البحث خاصة في الحسابات النقدية.
- مجموع الدائن الصافي أقل من المداخيل المعروفة، وهو ما يعني أن المكلف يملك حسابات غير معروفة من طرف المصلحة وإلا يكون قد تحصل على مداخيل نقدية.

**1-2- ƟƗlŨü ǅƳداǅƳ البǆاي :**

خلافا لتحليل الدائن البنكي فإن تحليل المدين البنكي يستثني استعمال المتاحات وبالتالي الحياة الخاصة بالمكاف، فالمراجع يمكنه فحص العمليات المدينة عن طريق دفتر الشيكات المستعملة والمقدمة من طرف المعني وكذا المستفيدة من السحب والشيكات المسحوبة وطبيعة النفقة، وعلى أية حال فإن تحليل المدين البنكي يسمƠ بـ:

- إحصاء السحب النقدي.
- إحصاء نفقات مسار الحياة عن طريق البنك .
- إحصاء نفقات مسار الحياة غير المعروفة.
- تحديد تمويل الذمة المالية وتسجيل عناصر معروفة غير ممولة أو عناصر معروفة ممولة.

**2- ǅŽوRlhudŽ اɑǗRŇhudŽ :**

في الحقيقة أن تحليل الحسابات المالية يتم بمساعدة هذا الموازنات التي تسمƠ بمقارنة الدائن البنكي مع المداخيل المصرƟ بها وتحديد رصيد موازنة النقد، بعد ذلك يتم تجميع النتائج في موازنة شاملة للخزينة.

[1] ùاǉƑ مد:الرقابة ا بائية Ž النظام اRيرƑ ا زائرɃ-رسالة ماجستر -جامعة ا زائر (2002)، ص 118.

**2-1- الموازنة النقدية** : يمكن تجسيد الموازنة النقدية في الجدول التالي :

**الجدول رقم (07) : الموازنة النقدية.**

| üĎŽyƚƨĎŽl ĵsŵl | LjŽl ŭ TƟĦĎŽl ĵsŵl |
|---|---|
| - نفقات نقدية مبينة<br>- نفقات نمط المعيشة مقيمة نقدا<br>- مساهمة نقدية على حساب المالية<br>- تسديد القروض<br>- مساهمة صافية محققة نقدا داخل المؤسسة | - إيرادات نقدية معروفة<br>- سحب نقدي على الحسابات البنكية(البنك-صندوق التوفير-θ ﻻ ب-حساب جاري للشركاء-حساب جاري لدى المؤسسات)<br>- عمليات مالية محققة نقدا<br>- تسديد القروض<br>- اقتطاعات صافية تتم نقدا في المؤسسة |

**3- ǀ ƒƌąl ϱdoǁŝTJl hŵsǁþƲ :**

تستعمل عندما يمارس المكلف نشاط تجاري بشكل فردي أو غير تجاري محدد حسب نظام الربح الحقيقي مع افتراض أن المحاسبة الممسوكة لهذا الغرض تستعمل مباشرة بالنسبة لتقديم موازنة الخزينة بالمسيرين والشركاء الأساسيين للمؤسسة، فموازنة الخزينة تأخذ جانبين:

- جانب المتاحات المستخرجة.
- جانب المتاحات المستعملة أو المستثمرة.

**3-1- ĮƒƟĦĎŽl hŵþƌƨĎŽl** : وهي تشمل العناصر التالية :

- رصيد الحسابات البنكية أو البريدية ومختلف الدفاتر وحسابات الادخار المفتوحة باسم المكلف أو باسم أفراد عائلة الأحياء الذين يعيشون معه.
- تغيير حسابات المستغل في مؤسسة تجارية أو غير تجارية المستعملة نقدا أو شيكا أو بالدفع إلى الحسابات البنكية أو البريدية الشخصية للمستغل أو أفراد عائلته.
- التنازل عن المباني الشخصية ومجموع المبالغ المتحصل عليها من سعر البيع والتي تظهر غالبا على كشوفات التسجيل.
- بيع المعدات: الذهب،أشياء شخصية، سيارات، يمكن أن تستبعد بشرط أن يقدم المكلف الوثائق الثبوتية.
- القروض الشخصية: المبالغ المتحصل عليها من القروض الشخصية بشرط توفر الشروط القانونية.
- إعادة تسديد القروض المتفق عليها مع الأفراد عن طريق عقود تسجيله.
- الحصول على علاوة التأمين أو التخفيض الضريبي ( Dégrèvement) الشخصي والموارد لمجمل المقبوضات المعروفة من طرف المكلف.

**2-3 - [illegible] :** وهي تشمل ما يلي :

- رصيد الحسابات البنكية، الحساب الجاري المفتوح باسم المكلف، أو أفراد عائلته عند غلق فترة التحقيق.
- مصاريف الصيانة وتهيئة المباني الشخصية، أشغال إعادة البناء، وكذا المصاريف المستعملة بشكل فردي من طرف المكلف لغرض المحل الذي يشغله، وكذا الإقامة الثانوية التي يملكها.
- حيازة المباني أو مصاريف البناء.
- التأكد من التطبيق الجيد للاتفاقيات الدولية على المداخيل و الإيرادات الناتجة من الخارج لتجنب الازدواج الضريبي.

**4 - [illegible] « Caisse Globale »**

في حالة تعذر الفصل بين الخزينة الشخصية والخزينة التجارية وغير التجارية فإن المراجع يجب عليه الاستناد إلى الموازنة الشاملة ويتعلق الأمر عند الحالات التالية:

- الأرباح والمداخيل محددة جزافيا.
- غياب المحاسبة.
- عدم مصداقية المحاسبة.

وفي الجدول الموالي نعطي صورة واضحة لطريقة هذا الصندوق الشامل على النحو التالي:

**الجدول رقم (08) : [illegible].**

| [illegible] | [illegible] |
|---|---|
| - الأرباح الصناعية والتجارية المقدرة جزافيا.<br>- بيع معدات ومنقولات أخرى.<br>- الاهتلاكات المأخوذة بعين الاعتبار لتقديم الربح الصافي الخاضع .<br>- المخزون في بداية المدة.<br>- الرصيد الصافي الموجب أو السالب لحسابات الحقوق والديون في بداية المدة. | - دفع الضرائب المهنية .<br>- شراء المعدات والمنقولات الأخرى(أموال عقارية).<br>- مصاريف تمت لحيازة المنقولات.<br>- المخزون في نهاية الفترة.<br>- الرصيد النهائي(موجب أو سالب للحسابات).<br>- الحقوق والديون في نهاية المدة. |
| [illegible] | [illegible] |
| **[illegible] :**<br>- الحسابات البنكية.<br>- الحساب البريدي الجاري.<br>- الحسابات الموضوعة في الخزينة.<br>- دفتر التوفير والاحتياط. | **[illegible] :**<br>- الحسابات البنكية.<br>- الحساب الجاري البريدي.<br>- الحسابات المودعة لدى الخزينة.<br>- دفتر التوفير والاحتياط. |

**5- ﺍﻟﺘﻘﻴﻴﻢ ﺍﻟﺠﺰﺍﻓﻲ ǍdžǓl üqdžlll ƒƨθ ﻋdžﻞƬþ ǈƨdžþﻝ ﺍﻟﺠﺒﺎﺋﻲ :**

إن التقييم الجزافي الأدنى لعناصر المدخول الخاضع حسب بعض عناصر المسار الجبائي محددة ومرقمة حسب ما تنص عليه المادة 98 من (ق .ض. م) ويجب التذكير إلى أنه عندما تستخرج فوارق انطلاقا من المداخيل المقررة جزافيا وتلك المصرح بها فإنه يجب أن يتم إعلام المكلف به قبل التبليغ الأولي وهذا العناصر متكونة من :

-مصاريف خاصة معروفة من شراء معدات شخصية.

-القروض المتفق عليها مع الغير، فوائد الرسوم والمعاشات، إعادة تسديد القروض، تسديد علاوة التأمين، تعويض عن الخسائر، غرامات، مكونة متفق عليها.

-مصاريف مسار الحياة للمكلف ويجب أن تضبط مع المكلف.

**ƒﻟﺍǓdžl KJƒkl : ﺍﻟdžþlﻟyh ﺍﻟﻬþƨĭh ﺍﻟdžǓdžlh : «La Vérification Sommaire »**

إن هذا النوع من المراجعة يتم داخل مصلحة الوعاء (مفتشيات الضرائب) دون التدخل لدى المكلفين ومن بين أهم أهدافها :

- مراقبة تصريحات المكلفين وتصحيح الأخطاء المادية.

- مراقبة تصريحات المكلفين، مجمل الوثائق المقدمة من طرف المكلف ومقارنتها مع المعلومات التي هي بحوزة الإدارة.

ومن هنا يمكن أن نفرق بين شكلين هما :

**1-ﺍﻟdž_þlﻟyh ﺍﻟ[lﻟh :** ويتم هذا النوع بمراجعة تصحيح الأخطاء المادية المأخوذة في التصريحات الشهرية والثلاثية (أخطاء الحساب، المجاميع، المعدلات) إضافة إلى التأكد من عناوين المكلفين وهويتهم، لهذا لذلك فإن هذا النوع من المراجعة لا يتطلب مستوى عاليا من الكفاءة للأعوان الذين يقومون بهذا المهمة.

**2-ﺍﻟdž_þlﻟyh ﺍﻟdžƨﺗﺍلl :** يهتم هذا النوع بمراجعة التصريحات السنوية على الخصوص بشكل أكثر دقة، حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية بتفحص هذا التصريحات ومقارنتها مع المعلومات التي بحوزة المفتشية.

لذلك نجد أنه طبقا للمادة ( 187 من ق .ض .م) يمكن للمصالح الجبائية تطلب تقديم المحاسبة وجميع الأوراق الثبوتية التي هي بحوزة المكلف، من أجل التأكد من صدق الأرقام وصحتها، ويكون شكل هذا الوثائق وبيانات تعيينها محددة من طرف أحكام القانون الجبائي وهي:

- الضريبة على الدخل الإجمالي (I R G) شكل نموذج (G1).
- الضريبة على الشركات، مجموع الميزانيات .
- الرسم على القيمة المضافة (TVA) والرسم على النشاط المهني الشكل (G50).
- الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأجور شكل(BIS 301).
- حالة الزبائن(104) Etat.

**ƒıƲDŽl : Ʋȴlþl hƴƜlþDŽl عDŽ 5ïþƲ 5þƧl hƲƽıqDŽl (Ʈþlǝƒ - ɯDŽƑþþ - ƗƜƑþɣ).**

**1- ǳʅɵ hƽ5þƧl :**

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أبريل 1996 وتم تأسيسها بالمرسوم التنفيذي رقم 290 / 97 المؤرخ في 1997/07/27.[1]

لكن خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص الملاحظة خاصة فيما يتعلق بالدراسات الإحصائية التي تقوم بها، وارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها هذا الفرق.

لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 المحدد لمهمة الفرق المختلطة بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية، في حين تبقى التصحيحات الخاصة بالجانب الجبائي من مهمة المفتشيات المختصة.

**2- ǳƑɢDŽ hƽ5þƧl :**

إن أهم ما تقوم به الفرقة المختلطة ما يلي :

- البحث عن المعلومة الجبائية أيا كانت.
- استغلال بطاقية الإنذار.
- استغلال محاضر إدارة التجارة.
- استغلال ما ينشر في الصحافة وكل الرسائل التي تحتوي على معلومات مهمة.
- مراقبة الامتيازات الجبائية الممنوحة من طرف وكالات دعم الاستثمار أو تشغيل الشباب (الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب).

[1] الجريدة الرسمية رقم 50، جويلية 1997.

## خلاصة :

إن تعدد أشكال المراجعة الجبائية من قبل المراجعة الجبائية لحقوق التسجيل أو المراجعة الجبائية الشاملة (VASFE ) أو المراجعة الفهرسية أو مراجعة الفرق المختلطة سيعطي حضورا فعالا للإدارة الجبائية قصد الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

ومما يمكن استخلاصه من خلال هذا العرض هو رغم حداثة بعض هذه الآليات (مثل المراجعة الجبائية للفرق المختلطة) إلا أنها حققت بعضا من الأهداف المسطرة لكنها تبقى تفتقد إلى الفعالية المطلوبة وهذا راجع إلى عدة عوامل لعل أهمها :

- قلة التشريعات والدلائل والتطبيقية خصوصا ما تعلق منها بـ VASFE.
- ضعف التأطير وعدم كفاءة بعض المراجعين .

وإذا أردنا تقيما شاملا لعملية المراجعة ينبغي القيام بعملية استنطاق الأرقام وتحليل النتائج والإحصائيات، ومن ثم إجراء عملية التقييم الحقيقية، وهو ما سوف يكون محل عرض في الفصل الخامس .

# الفصل الخامس :

# المراجعة الجبائية

## تمهيد :

من أجل معرفة مدى نجاعة هذا الأسلوب أو ذاك في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر أو ذاك، فإنه يجب الوقوف عند أرقام المردود المالي الناتج عن تطبيقات هذا الأسلوب أو ذاك عن طريق استظهار النتائج وتحليلها باستخدام أدوات التحليل البيانية وغيرها، ومن خلال هذا التقييم سوف نستطيع اكتشاف السلبيات وكيفية تداركها أو تجنبها والإيجابيات وكيف يمكن تثمينها .

وإذا كانت المعطيات الإحصائية المقدمة من طرف الإدارة الجبائية تبقى غير كافية من أجل تقييم حقيقي للمراجعة الجبائية بمختلف أصنافها لسنوات ما بعد الإصلاح الجبائي في الجزائر، فإنها بالمقابل تبرز بعض الحقائق والعوامل وهو ما سيتم مناقشته في هذا الفصل من خلال المعطيات التالية :

1- دراسة وتقييم نتائج المراجعة الجبائية للمحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة(VASFE) في الفترة (1991- 2000).

2- دراسة وتقييم نتائج المراجعة الجبائية لحقوق التسجيل الخاصة بالمعاملات العقارية في الفترة (1995-2000).

3-دراسة وتقييم نتائج المراجعة الجبائية لنتائج الفرق المختلطة في الفترة (1997-1999 ).

**المبحث الثالث : تحليل وتقييم مردود المراجعة الجبائية في المحاسبة.**

إن فعالية المراجعة الجبائية في المحاسبة تبرز من خلال تحليل وتقييم المردود المالي لهذه المراجعة، وهذا حتى نستطيع اكتشاف النقائص، بالرغم من أن المعطيات الإحصائية المقدمة من طرف الإدارة تبقى غير كافية من أجل تقييم حقيقي.

ولمعالجة هذه الفكرة يتناول المبحث هذا المبحث المطالب التالية :

-تطور مردود المراجعة الجبائية في المحاسبة (1991-2000) .
-دراسة وتحليل النتائج.
-تقديم النتائج والاقتراحات.

**المطلب الأول : تطور مردود المراجعة الجبائية في المحاسبة (1991-2000).**

إن الإحصائيات المقدمة خلال العشرية من سنة 91 إلى 2000 يمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي الذي يظهر السنوات التي تمت فيها المراجعة، وكذا عدد القضايا التي تمت مراجعتها، إضافة إلى مبلغ الضرائب والرسوم (الحقوق) الناتجة عن عملية المراجعة :

**الجدول رقم (09): تطور مردود المراجعة الجبائية في المحاسبة .** **الوحدة :** (مليون دج)

| السنوات | عدد القضايا | مبلغ الحقوق الناتجة عن عملية المراجعة |
|---|---|---|
| 1991 | 644 | 554 |
| 1992 | 718 | 885 |
| 1993 | 865 | 1419 |
| 1994 | 1039 | 2699 |
| 1995 | 1559 | 6017 |
| 1996 | 1659 | 8354 |
| 1997 | 1286 | 8753 |
| 1998 | 1252 | 10616 |
| 1999 | 1258 | 8529 |
| 2000 | 1696 | 10308 |

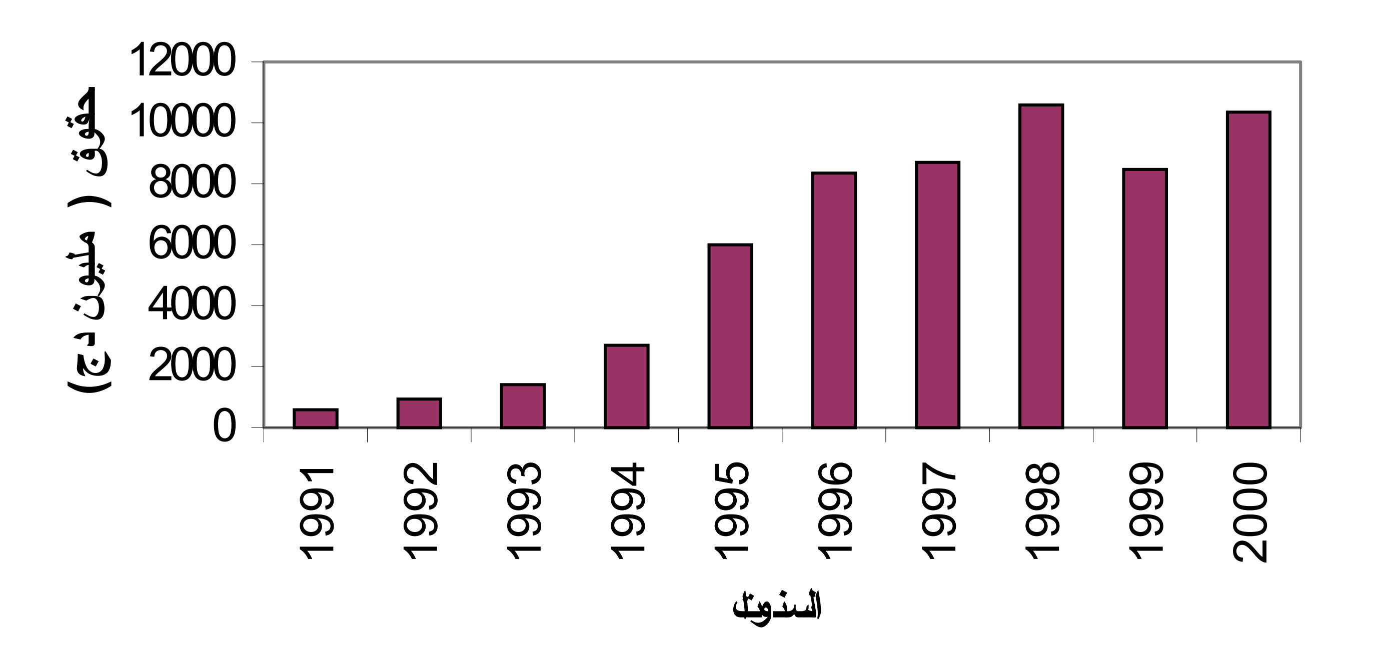
**المصدر** :المديرية العامة للضرائب، نشرية المديرية العامة للضرائب رقم (04)، (2002).

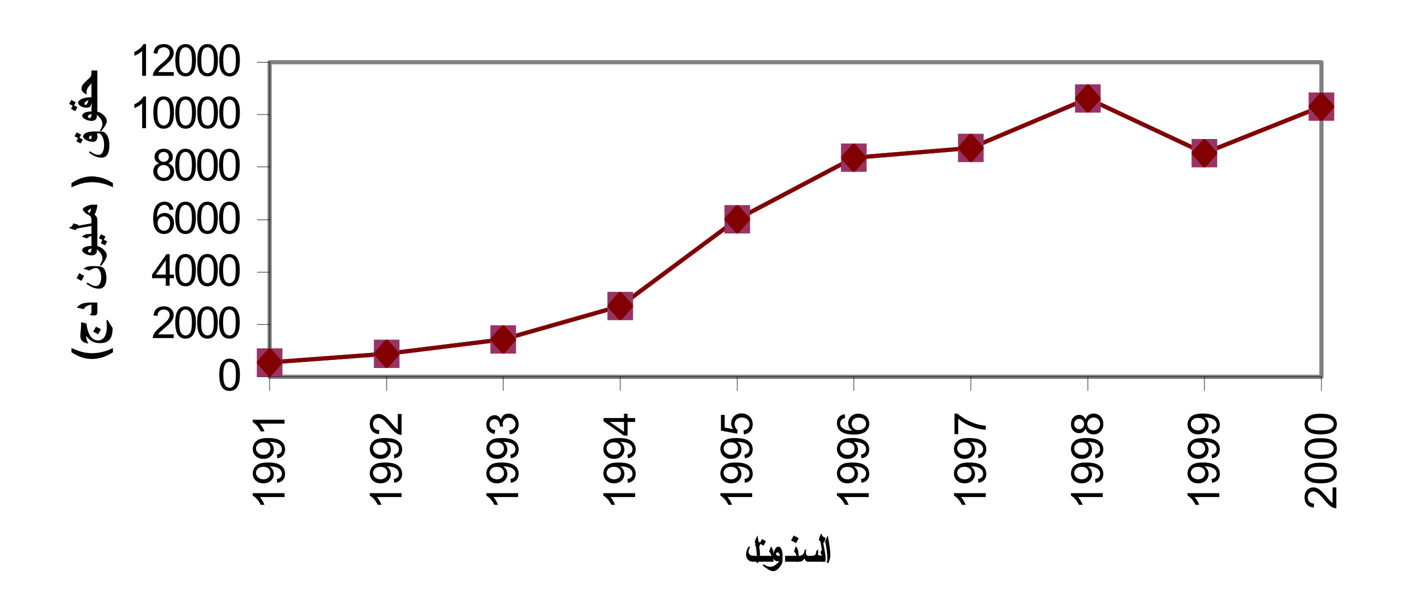
**1- دراسة وتحليل النتائج .** أنظر الجدول رقم (09).

**1-1- تطور المردود الإجمالي للقضايا:**

فبالنظر إلى تطور هذا المردود فإن النتائج المحققة (الحقوق) في ارتفاع متزايد من سنة إلى أخرى، ولقد عرف تطورا ملحوظا خلال سنة 1998 من حيث مبلغ الحقوق ثم انخفض في سنة (1999) ليعود إلى الارتفاع في سنة (2000) كما هو موضح في الشكل (03).

**(03) : دو**




وأن مرد هذا التطور الإيجابي يرجع إلى العوامل التالية :

-جهل أغلب المكلفين للتشريع الضريبي الساري المفعول .

-تطوير إجراءات المراجعة من حيث التشريع .

-تدعيم مصالح المراجعة بحملة الشهادات الجامعية والمختصين .

-إنشاء مديرية البحث والمراجعات ، واستحداث البرامج المركزية في المراجعة .

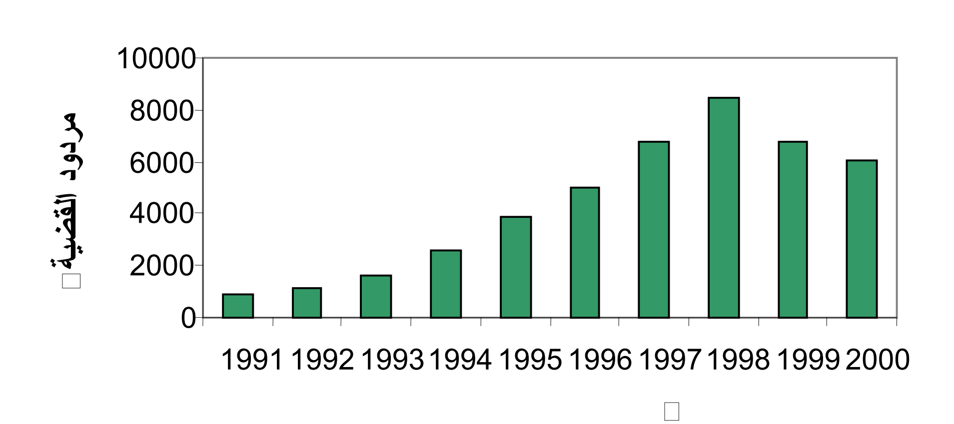
**1-2-تطور مردود كل قضية :** إذا أردنا أن نعرف مردود كل قضية بعد عملية المراجعة، فإنه انطلاقا من الجدول رقم (09) يمكن أن نستخرج الجدول رقم (10) كالتالي :

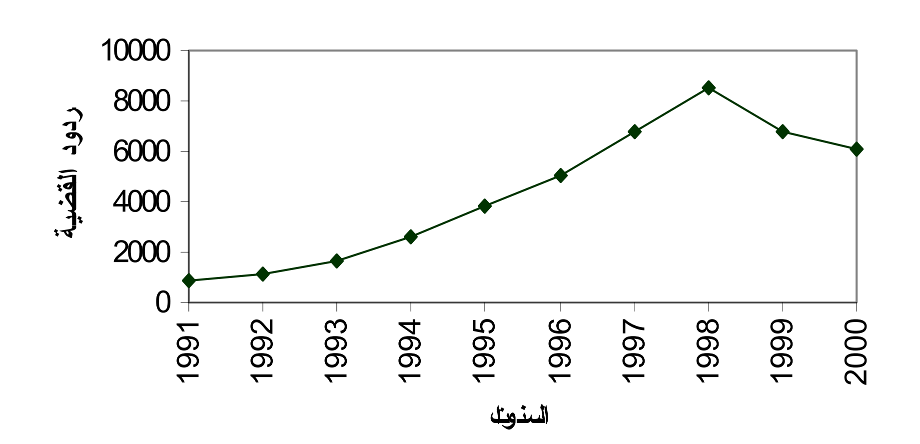
**الجدول رقم (10): تطور مردود كل قضية .** **الوحدة: مليون د.ج**

| مردود كل قضية = المردود / عدد القضايا | المردود | عدد القضايا | السنوات |
|---|---|---|---|
| 860 | 554 | 644 | 91 |
| 1108 | 885 | 718 | 92 |
| 1641 | 1419 | 865 | 93 |
| 2589 | 2699 | 1039 | 94 |
| 3859 | 6017 | 1559 | 95 |
| 5035 | 8354 | 1659 | 96 |
| 6792 | 8753 | 1286 | 97 |
| 8479 | 10616 | 1252 | 98 |
| 6779 | 8529 | 1258 | 99 |
| 6077 | 10308 | 1696 | 2000 |

فيما يخص مردود كل قضية فلقد عرف هو الآخر ارتفاعا كبيرا ليحقق أعلى مستوى له خلال سنة (1998) كما هو موضح في الشكل رقم (04) وذلك بنسبة قدرت بـ(24.83 %) مقارنة مع سنة 1997 لينخفض بنفس النسبة تقريبا (25%) خلال سنة 1999 أي سنة واحدة فيما بعد.

**الشكل رقم (04) : تطور مردودية الغرفة.**

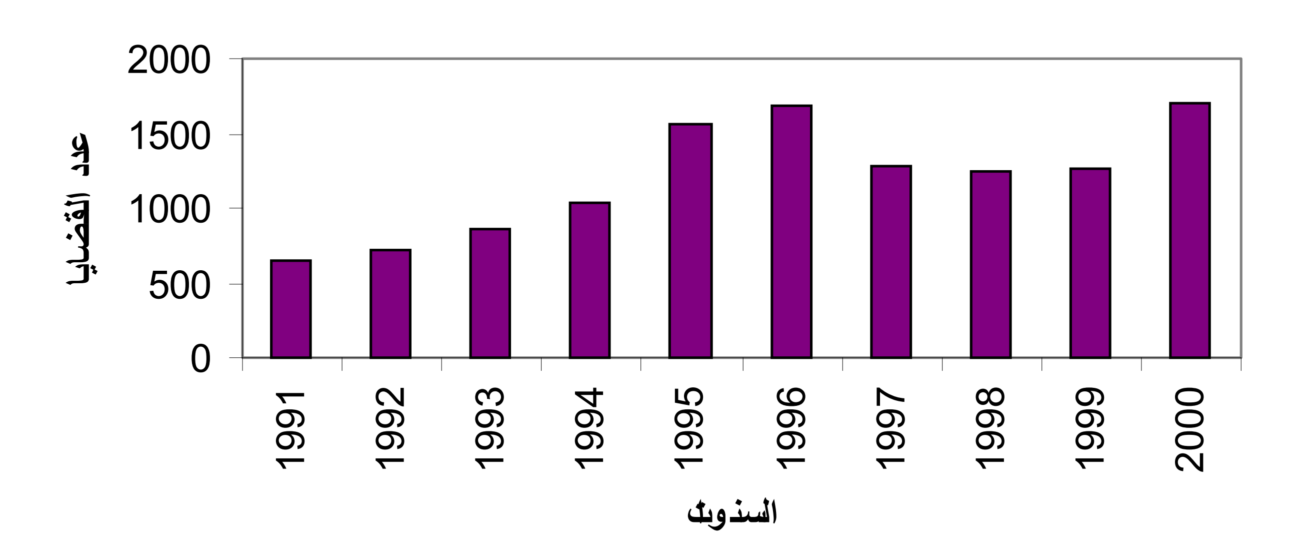


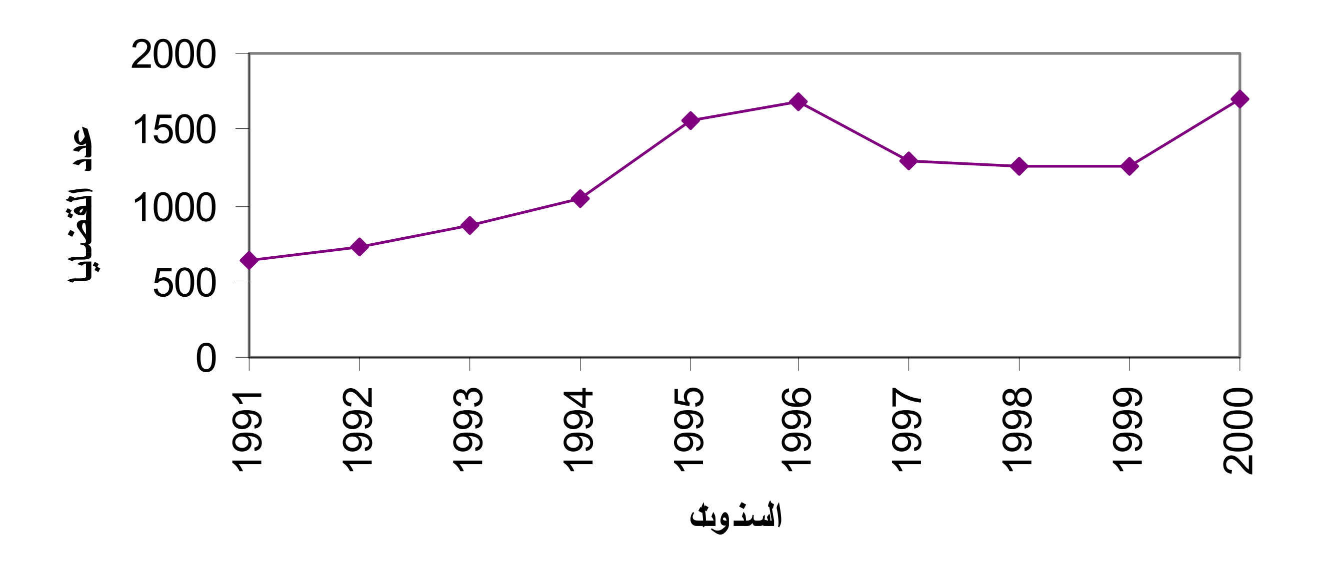




**1-3- تطور عدد القضايا المبرمجة :**

إذا نظرنا إلى الجدول رقم (09) وتتبعنا عدد القضايا المبرمجة فنلاحظ أن هناك ارتفاعا متزايدا في عددها من سنة إلى أخرى، لتعرف أكبر مستوى لها سنة (2000) كما هو موضح في الشكل رقم (05) وهو نفس المستوى الذي بلغته سنة 1996، وهذا يعكس في نظرنا المجهودات المبذولة من طرف الجهات الوصية على مصالح المراجعة لغرض توسيع قاعدة تواجدها في محاولة لتدارك العجز.

**الشكل رقم (05) : تطور عدد القضايا المعالجة.**



**المطلب الثاني : [illegible] و[illegible] .**

يمكن الإشارة إلى أن هذا الإحصائيات لا ترقى إلى المستوى المطلوب المستهدف من قبل المراجعة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الجبائي وبالتالي نقص الفعالية المطلوبة ولعلنا إذا أردنا أن نعطي تحليلا موضوعيا ينبغي التركيز على الجوانب الرئيسية التالية :

1- المراجعة الجبائية للمحاسبة وإشكالية البرمجة واختيار القضايا.
2- المراجعة الجبائية للمحاسبة وإشكالية الهياكل المنوطة بمهمة المراجعة.
3- المراجعة الجبائية للمحاسبة وإشكالية العلاقة مع باقي المراجعات الأخرى.
4- المراجعة الجبائية للمحاسبة وإشكالية تحصيل الحقوق الناتجة عنها.

**1- المراجعة الجبائية للمحاسبة وإشكالية البرمجة واختيار القضايا :**

إن الآلية التي تتم بها عملية البرمجة واختيار القضايا تتميز بالبطء الشديد من حيث التوقيت لأن وجود برنامج سنوي واحد يخضع للتصفية في أكثر من مرحلة يؤثر سلبا على إعداد واختيار القضايا، لذلك فإن وجود برنامج كل ثلاثي يعد بصفة دقيقة وينفذ وفق الأسلوب المفاجئ لمن شأنه أن يرفع من مبلغ التصحيحات، ومن قدرة الأداء الجبائي.

أما من حيث عدد القضايا المبرمجة فهي ضئيلة جدا إذا ما قورنت بعدد المكلفين الممارسين للنشاط التجاري (أشخاص طبيعيين أو معنويين)، فعلى سبيل المثال وإلى غاية 2000/12/31 كان العدد يساوي 583.298 مكلفا [1]، بينما عدد المكلفين الذين خضعوا للمراجعة خلال سنوات (91 – 2000 ) وصل إلى 11976 أي بنسبة لا تتعدى 2.05 %.

أما من حيث القطاعات التي مستها عملية البرمجة فما يمكن ملاحظته من خلال المقارنة ما بين سنتي (99) و (2001) أن نسب توزيع القضايا المبرمجة على قطاعات النشاط التجاري ثابت إلى حد ما كما يوضحه (الشكلان رقم (06) ورقم (07)) باستثناء بعض الاختلافات البسيطة ، وما يمكن ملاحظته أن تركيز عملية المراجعة كان على قطاع الاستيراد والتجارة بالجملة، في حين أن القطاعات الأخرى خصوصا التجارة بالتجزئة وتقديم الخدمات تعتبر هي الأخرى مصدرا للتحايل لا يقل أهمية عن قطاع الاستيراد والتجارة بالجملة للرفع من مردود المراجعة الجبائية خاصة إذا أخذنا بعين الاعتبار، إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري في 31/ 12/ 2000 التي تشير أنهما يشكلان نسبة 77% من المجموع الكلي لعدد الأنشطة التجارية الشكل (08) و الشكل(09).

**الشكل (06):**

توزيع القضايا المبرمجة حسب قطاعات النشاط لسنة 1999



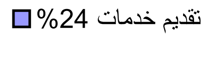
**الشكل رقم (07)**

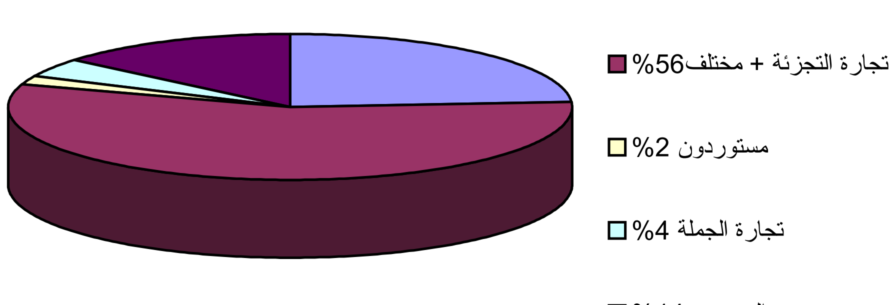
توزيع القضايا المبرمجة حسب قطاعات النشاط لسنة 2001



[1] إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري.

**الشكل رقم (08) :** توزيع التجار (الأشخاص الطبيعيين) على قطاعات النشاط لسنة 2000






**الشكل رقم (09) : [illegible] 2000**

تقديم خدمات 34%
تجارة التجزئة + مختلف 7 %
مستوردون 11%
انتاج صناعي 38%
انتاج حرفي 2%
تجارة بالجملة 8%

**2- [illegible] .**

إلى وقت قريب لم تستطع الإدارة الجبائية معرفة الأسلوب الأنجع الذي من خلاله تتم عملية تنفيذ برنامج المراجعة، حيث لم يعرف كم هو عدد القضايا الأمثل التي يمكن أن يغطيها مراجع واحد سنويا، إضافة إلى ذلك فإن إنشاء مصلحة المراجعة الجهوية قد أثر سلبا على تنفيذ البرنامج المركزي من حيث الفعالية والسرعة نظرا لتباعد فرق المراجعة عن بعضها البعض في ولايات مختلفة، هذا من جهة ومن جهة أخرى حدث انفصام بين المراجعين المحليين والمراجعين الجهويين في التنسيق والتعاون فيما بينهم سيما في الطرق المستعملة لإجراء التصحيحات اللازمة.

**3- ǄDŽlþɯlyʋh lﻟﻠﺒƑəŬh ﻟﻠDŽΘƑƨﺒʋh وǄʖ lƑǇŬh lǗy5ﻼʋh ǕDŽ ﺒƑ5ي lDŽþlɯyƑ l Ǘlqþjŋ :**

إن غياب التنسيق بين المراجعة الجبائية للمحاسبة وباقي المراجعات الأخرى وبالأحرى منها بين المراجعة الجبائية "l'audit fiscal" والمراجعة المحاسبية " l'audit comptable" قد خلق وضعا متسما بعدم الثقة، وبالتالي عدم الاستفادة من التقارير المعدة لهذا الغرض أو ذاك، خصوصا ما تعلق فيها ببعض المؤسسات المتوسطة وكبيرة الحجم، إن المراجع الجبائي يجد نفسه في بعض الأحيان محتاجا إلى التقرير المعد من طرف محافظ الحسابات أو الخبير في المحاسبة قصد الاطلاع والتأكد من مصداقية الكتابات المحاسبية.

**4- ǄDŽlþɯlyʋh lﻟﻠﺒƑəŬh ﻟﻠDŽΘƑƨﺒʋh وǄʖ lƑǇŬh ƏΘƬŸü lΘŝو5 lDŽƋþƋﺒʋh عﻬǆƑ :**

يعتبر تحصيل الحقوق المترتبة عن المراجعة الجبائية للمحاسبة إحدى الأولويات الأساسية لبلوغ الأهداف المسطرة ،و لذلك لا يمكن قياس فعالية الهيكل الرقابي بحجم الحقوق الناتجة عنه بل يمتد إلى نسبة تحصيل هذه الحقوق ،لان التحصيل ماهوالا تثمين لنشاطات الهيئات المختصة، من خلال الرفع الفعلي لمردود المراجعة الجبائية.

فعلى سبيل المثال تبرز الإحصائيات الخاصة بسنة 1998 التي أخذت على عينة من 28 ولاية أن المعدل المتوسط للتحصيل في حدود 10.57 %[1]، مما يظهر عدم المتابعة الدقيقة لعملية التحصيل.

**5-ƏΘlŬü وƚŝǓǓم lDŽþlɯyʋh lﻟﻠﺒƑəŬh ﻟﻠوƬ٢yŬh lﻟﻠﺒƑəŬh lʖﻟﻟƑǆDŽlʋh « VASFE » .**

للإشارة أن هذا النوع من المراجعة قد تم البدء فيه بصفة رسمية ضمن برنامج سنة (2001) وهو بنسبة 5 % من البرنامج العام للتحقيق، وما يمكن طرحه كجملة أسباب رئيسية تقف دون تطورها مايلي :

- ارتباطه بالجانب الشخصي للمكلفين.
- أنه غير مفسر وغير مشروح بالمنشورات والدلائل التطبيقية.
- وجود السوق الموازية غير الرسمية التي تقوم فيها المبادلات التي تتم نقدا دون الحاجة إلى الهيئات البنكية.
- قلة تعامل الهيئات الإدارية الأخرى مثل مصالح ترقيم السيارات والضمان الاجتماعي ومصالح التجارة مع الإدارة الجبائية.
- قلة تعاون المصالح الجبائية فيما بينها خاصة إذا تعلق الأمر بطلب معلومات من خارج الولاية محل السكن الرئيسي للمكلف.

[1] عيسى براق، مرجع سابق، ص156.

**[illegible] .**

مـن خـلال المعطيات الإحصائية المتوفرة فإنه يمكن إجراء تحصيل تقييمي لمردود باقي المراجعات الجبائية باستثناء المراجعة الفهرسية التي تفتقد إلى معطيات إحصائية وقد تم تقييم هذا المبحث إلى المطلبين التاليين :

-تحليل وتقييم مردود مراجعة الفرق المختلطة.

-تحليل وتقييم المراجعة الفهرسية.

**[illegible] :**

**[illegible] (11) [illegible] 97-98-99. [illegible] (د.ج)**

| [illegible] | عدد [illegible] | [illegible] |
|---|---|---|
| 4.744.654.753 | 2199 | 1997 |
| 5.037.123.679 | 2139 | 1998 |
| 3.783.977.074 | 2120 | 1999 |

**[illegible] :**المدرية العامة للضرائب.

من خلال هذا النتائج نلاحظ أنها ارتفعت في سنة 1998 مقارنة مع سنة 1997 غير أنها انخفضت بنسبة (24.87) مقارنة بسنة 99 .

إن تقييم نشاط فرق التدخل لا يجب أن يقف عند المعطيات الرقمية (المردود المالي) بل يجـب أن يقارن بمدى تحصيل هذا الحقوق إذا أردنا أن نقيس الفعالية، وما يمكن ملاحظته من خلال نشاط هذا الفرق مايلي :

-أن هـناك تداخـلا فـي صـلاحيات بعـض الهيـئات مثل –فرق التحقيق في المحاسبة والمفتشيات.

- عدم المتابعة الدقيقة لأنشطة هذا الفرق من قبل المصالح المركزية.
- أن هناك نقصا واضحا في التنسيق المشترك بين الضرائب والجمارك ومصالح التجارة.
- عدم التأطير الجيد لهذا الفرق.

**الفرع الثاني : تقييم ونتائج المراجعة الجبائية.**

أمام غياب الأرقام والإحصائيات فإن تقييم هذا المراجعة سوف ينصب على آليات ومهام، وأهداف هذا المراجعة.

ولعل أهم المعوقات التي تقف دون فعالية هذا الطريقة في النظام الرقابي الجزائري مايلي :

- عدم وجود برنامج حقيقي وقابل للتنفيذ مثلما هو معمول به في إطار المراجعة الجبائية للمحاسبة.
- عدم اهتمام المفتشيات بهذا النوع من المراجعة، حتى وإن حدث ذلك فهو يتم بطريقة عشوائية ، وقد يقوم بها في غالب الأحيان أعوان ليست لهم الخبرة المطلوبة.
- قلة المتابعة من طرف المصالح المركزية بهذا الصنف من المراجعة.

يبقى في الأخير الإشارة إلى أن هذا الصنف يعتبر المرآة الحقيقية العاكسة لنشاط مصلحة الوعاء، وقد يسند إليه رئيس المصلحة في معرفة الآتي :

- إيداع التصريحات في آجالها.
- أهمية المؤسسة من حيث الحجم ورقم الأعمال.
- خضوع أو عدم خضوع المؤسسة للمراجعة الجبائية للمحاسبة.
- استفادة المؤسسة من الامتيازات الجبائية.

**hŭÿþƑšyƀl I ƚǁŽƑyŽǁ hŭÿƟƑǁǁl hŭyǁlþŽǁ دودþŽ ƥĭĭšƚو üĭlƟƚ : ƘJƑƘl ƘƟǁŽǁ**
**. (üĭǁƨƚll 5وšƟ)**

إن تحلـيل وتقيـيم المـردود المالـي للمراجعة الجبائية للمعاملات العقارية (حقوق التسـجيل)، يرتكز على الإحصائيات المقدمة القليلة، فلقد تم تقسم هذا المبحث إلى المطلبين التاليين :

-تطور المردود المالي (1995-2000).

-استخلاص النتائج وتقديم الاقتراحات.

**ƴþƚƨll (üĭǁƨƚll 5وšƟ) hŭÿþƑšyƀl I ƚǁŽƑyŽǁ hŭÿƟƑǁǁl hŭyǁlþŽǁ دودþŽ þوǁƚ : üوǁl ƒƚǁŽǁ**
**.(2000-1995)**

إن الإحصـائيات المقدمـة خـلال الفترة (1995-2000) تبين تطور عدد القضايا المراقبة وكذا الحقوق والغرامات المترتبة عنها في الجدول التالي رقم (12) :

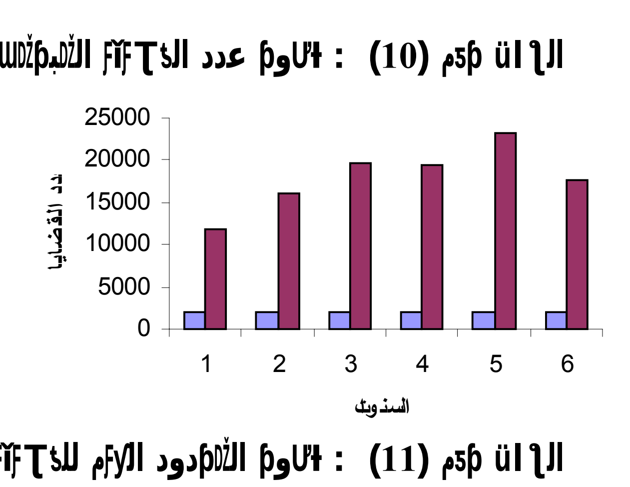
**الـدول رقـم (12) : ĭـŽ þوǁƚ عدد ƑĭƑƬšl و5وšƟl ǁƚƑŽǁ عنها. الوحدة :**
**(د.ج)**

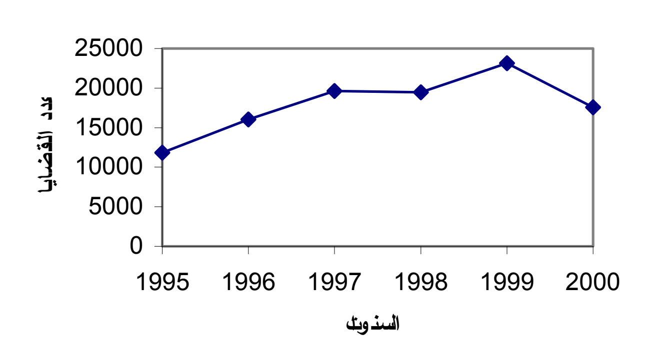
| السنوات | عدد القضايا المراقبة | مبلغ الحقوق والغرامات المترتبة عنها |
|---|---|---|
| 1995 | 11834 | 944.580.111 |
| 1996 | 16039 | 1.645.614.000 |
| 1997 | 19646 | 1.693.543.631 |
| 1998 | 19459 | 1.324.420.623 |
| 1999 | 23132 | 1.566.766.623 |
| 2000 | 17560 | 1.414.891.454 |

المصدر : المديرية العامة للضرائب.

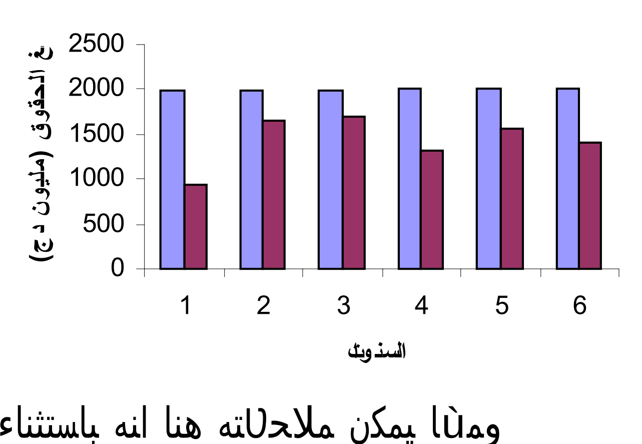
مـن خلال هذا النتائج يمكن ملاحظة أن عدد المعاملات المراقبة في سنة 2000 قد انخفـض مقارنة بسنة 1999 ، الأمر الذي أدى إلى انخفاض المبالغ المحققة بنسبة وصلت إلى -4.5 %مقارنة بسنة 1999 . الشكلين التاليين (10-11) .

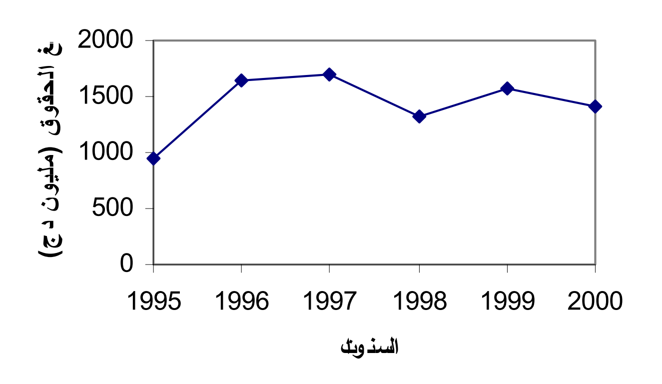
**الشكل رقم (10) : تطور عدد القضايا المراقبة.**




**الشكل رقم (11) : تطور المردود المالي للمراقبة.**




وما يمكن ملاحظته هنا انه باستثناء سنة 1999 فإن عدد القضايا المراقبة قد عرف انخفاضا هو الآخر من سنة إلى أخرى مع ارتفاع طفيف سنة 2000 أي مع بداية العمل بقواعد السوق وبتطبيق الأثمان التي حددها الإطار المرجع.

**المطلب الثاني : تحليل النتائج.**

من خلال التحاليل السابقة، نجد أن هناك تذبذبا في النتائج، وتفسيرا راجع إلى العوامل التالية :

- من حيث الإطار العام.
- من حيث التشريع الجبائي.
- من حيث البرمجة والمتابعة.
- من حيث الوسائل المادية والبشرية.

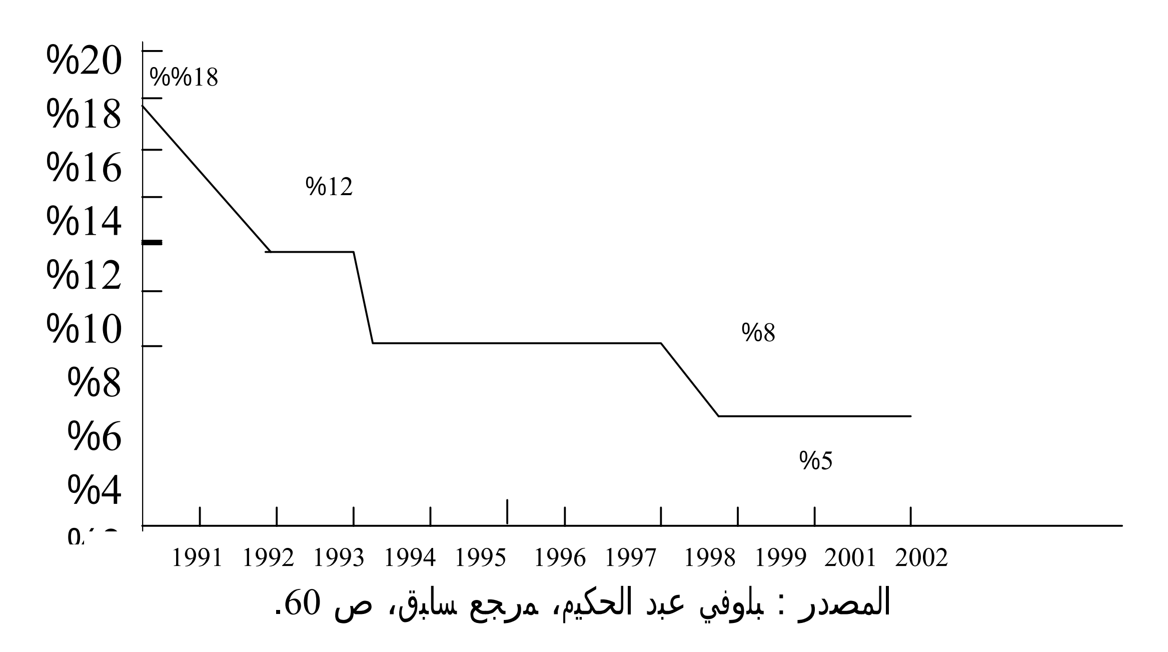
**1- من حيث الإطار العام :**

لا شك أن مراجعة أثمان المعاملات العقارية يرتبط إلى حد ما بالجانب الاجتماعي للمكاف، كونها تمس واحدا من أهم مكتسبات الشخص الفردية المنطوية تحت المبادئ العامة لحقوق الإنسان (حق الملكية، وحرية التعاقد) ألا وهو العقار، حيث أن كثير من المعاملات لازالت ترتب وفق صيغ التراضي والهبات وأحيانا أخرى يتم إخفاؤها أو الالتجاء إلى العقود العرفية، الأمر الذي أدى إلى غياب آليات التعامل في السوق العقارية بطرق مضبوطة ومدروسة.

**2- ǅǅ ΘKĭ ʅƚƚ ǷǙ اللبƑƏي :**

إن الاستقرار النسبي في التشريع الجبائي أثر بصفة واضحة وجلية على السوق العقارية من حيث الطلب فلقد عرف معدل حقوق التسجيل تخفيضات ثلاثة خلال الفترة الممتدة بين سنة 1991 و2000 (الشكل-12-).

**ʅƚ üƚ ƥƽم :12 ƚƐĭƥ ǅƴяü ƟŝوƼ اللƨƜĬü بǅĬǅ ƨǆƚhي (91-2000).**




المصدر : بلوفي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 60.

وبالمقارنة مع سنة 1991 فقد بلغ انخفاض المعدل مستوى معتبرا يقدر بنسبة 60 % مع استقرار في سنة 1994 إلى 98، إن هذا الوضعية أي الزيادة في الطلب لم تواكبها الفعالية المطلوبة من قبل إدارة الضرائب، مما جعل جزءا منها خارج دائرة المراجعة.

**3- ǅǅ ΘKĭ البƥǅǙh والǅƚƑyh :**

إن عملية البرمجة تتم بصورة آلية فقط قصد ضبط برنامج يتم تنفيذا مع إطلاع المصالح المركزية بها، وأن هذا العملية تقوم بها مصالح المراجعة فقط على عقود المعاملات التي تصلها من مفتشية التسجيل والطابع دون معرفة فيما إذا كانت عقود ذات أهمية أم لا ؟

لا شك أن غياب التنسيق بين مفتشية الضرائب ومصالح المراجعة خصوصا فيما يتعلق بمحاضر المعاينة الميدانية للعقار، قد عرقل إلى حد ما السير الحسن والفعال لعملية المراجعة.

**4- ǄǅǄ ƘǏϴ اǕداǷƥ والوƨƑǚ اǍǅƑǇǏƞ والبƥǏƞ :**

لقٝد بقيت الوسائل المادية والبشرية أهم عائق يقف في وجه فعالية هذا الأسلوب، إلى غايٝة مارƩ 1998 حيث تمكنت الإدارة من إضفاء صفة المراجع (المقوم) وترتيبه ضمن مصف المناصب العليا لٝادارة الجبائية، أضف إلى ذلك عدم التكفل الحقيقي بالجانب المادي لهٝƋلاء المراجعيٝن، هذا من جهة ومن جهة أخرى، إن معالجة الكم الهائل من العقود تتم بصورة يدوية وبطيئة.

كمٝا أن هٝناك تذبذبا واضحا من حيث التشريع المتعلق بالهيئات المكلفة بالمراجعة الجبائٝية للمعاملات العقارية، فلقد استحدث في قانون المالية لسنة 1999 مكتبا لدى المدرية الفرعٝية للعمليات الجبائية يسمى مكتب التسجيل ثم جمد الانطلاق في مهامه دون أن يلغى مرسٝوم إنشٝائه إلٝى حد الساعة، وجدير بالذكر أن مفتشية التسجيل والطابع قد ألغيت مع دخٝول الإصٝلاƟ الجبائى حيز التطبيق، وأرجعت مراجعة مثل هذا القضايا إلى مفتشيات الضٝرائب المٝتعددة مع باقي أنواع الضرائب الأخرى، ليعاد استحداثها من جديد ابتداء من أكٝتوبر1999 ، ولا ينحصر الأمر عن هذا الحد بل يتعداه إلى التغيرات المتكررة والمفاجئة في قوانين المالية ومن ثم للمادة الخاضعة لهذا الرسوم والضرائٝب.

**hUDŽ‡FQ] :**

إن أهم ما يمكن استنتاجه في خاتمة هذا الفصل هو أن المعطيات الإحصائية المقدمة من طرف دائرة الجباية تبقى غير كافية للدلالة على مردودية مختلف المراجعات الجبائية.

وبالنظر إلى هذا التقييم فإنه قد اتضح وجود عدة تحديات لا تزال مطروحة أمام الإدارة الجبائية خصوصا ما تعلق منها بجانب البرمجة والمتابعة للقضايا المراد مراجعتها، إضافة إلى نقص الوسائل والهياكل ولعل أهم تحد هو كيفية تحصيل الحقوق الناتجة عن عملية المراجعة.

# خاتمة

لقد تم من خلال هذا الدراسة الإحاطة قدر الإمكان بمختلف جوانب الموضوع والإجابة عن الإشكاليات المطروحة، حيث تم التوصل إلى النتائج التالية :

- إن بناء أي سياسة ضريبية يجب أن يرتكز على أسس صلبة ومتينة لمنع أي تصادم بين الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية، ومن ثم الحد من ظاهرة التهرب الضريبي آلتي تهدد الأنظمة الضريبية.
- وجود عدة عوامل تعيق فعالية النظام الضريبي مما ينعكس سلبا على دور وأهمية الضريبة في المجتمع، ومن أهم هذا العوامل جمود النظام الضريبي وارتفاع مستوى الضغط الضريبي وكذا الفساد الاقتصادي .
- انتشار التهرب الضريبي نتيجة اتساع القطاع الموازي وعجز الإدارة الجبائية عن رصد الأوعية الضريبية الكافية في ظل جمود الأنظمة الضريبية وهشاشة العلاقة مابين المكلف والإدارة.
- لقد كان الهدف من الإصلاح الجبائى هو محاولة عصرنة النظام الضريبي الجزائري تماشيا مع التحولات الهيكلية التي شهدها الاقتصاد الوطني خصوصا بعد الصدمة النفطية منتصف الثمانينات .
- النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي يتميز بعدم الاستقرار في منظومته التشريعية، مما يقوي فرص التهرب الضريبي .
- عجز الإدارة الضريبية عن إيجاد العلاقة المثلى بينها وبين المكلف، وعدم قدرتها مسايرة التحولات التي ترتبت عن الإصلاح الجبائى مما انعكس سلبا على فعالية السياسات المتخذة .
- تعتبر المراجعة الجبائية إحدى أهم الأدوات التي استحدثت مع الإصلاح الجبائى لغرض مكافحة الغش والتهرب الجبائيين وذلك من خلال إقامة العديد من الهياكل وسن القوانين والتشريعات المختلفة .
- إن للمراجعة الجبائية مجموعة كبيرة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة وتحمي المكلفين، يؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان عملية المراجعة .
- إن المراجعة الجبائية تهدف إلى تعزيز الأمن الجبائى للمؤسسة والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية .
- أن مردودية المراجعة الجبائية ترتكز على مجموعة من عوامل التنظيم والانضباط والإحساس بالمسؤولية قصد الرفع من قدرة الأداء للحد من تنامي ظاهرة التهرب الضريبي .
- ارتفاع مردود المراجعة الجبائية للمحاسبة وهذا ما يؤكد أهمية الضرائب كأداة أساسية في دعم الخزينة العمومية وتمويل قطاعات الاقتصاد، وهذا نتيجة توافق الفرضية التي انطلق منها البحث.
- لازالت بعض أشكال المراجعة الجبائية تحتاج إلى مزيد من الإجراءات للرفع من فعاليتها من بينها المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة، والمراجعة الفهرسية.
- لا تزال العديد من المؤسسات خارج دائرة المراجعة بسبب نقص التأطير والكادر الفني المؤهل لمثل هذا المهام .
- إن التنسيق التام بين مختلف المصالح المالية والتجارية يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها وهذا لمن شانه أن يعزز إستراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي.

**التوصيات والاقتراحات :**

من خلال النتائج السابقة المتوصل إليها ، يمكن تقديم بعض التوصيات والاقتراحات أهمها.

-ضرورة نشر الوعي الضريبي وإدراجه ضمن مناهج التكوين والتربية وكذا عبر مختلف المسالك ووسائل الاتصال المتعددة .

- ضرورة تشجيع البحوث المتخصصة في المجال الضريبي في المدارس العليا والجامعات.

-يجب الرفع من مردودية المراجعة الجبائية للمحاسبة عن طريق :

1-تعميم وتكثيف المراجعة لدى فئة مقدمي الخدمات والتجارة بالتجزئة .

2-تقييم مدى فعالية المراجعة عن طريق بعض النسب أهمها، نسبة المبالغ المخفضة بعد إجراء الطعون، وكذا نسبة المبالغ المحصلة فعليا.

3-إلزامية إجراء المعاينة المفاجئة للمحزونات لأنشطة الاستيراد والتجارة بالجملة لما لها من فعالية في مراقبة حركة المواد والبضائع .

4-تخفيض العقوبات الخاصة بالوعاء مباشرة بعد قبول المكلف نتائج عملية المراجعة قبل إصدار التبليغ النهائي .

5-إجبار المراجعين الجبائيين على استخراج وتتبع كشوف المعلومات وإرسالها للجهات المختصة .

6-زيادة عدد المراجعين من ذوي الخبرة والكفاءة، مع تسخير كافة الوسائل المادية ووضعها تحت تصرفهم .

7-التنسيق التام بين مصالح المراجعة علي المستوي الجهوي والمستوى المحلي عن طريق توحيد طرق التنسيق مع تبادل المعلومات .

-يجب الرفع من مر دودية باقي المراجعات الأخرى عن طريق :

1-شرح واثراء المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة عن طريق الدلائل التطبيقية والمناشير والتعليمات .

2-توسيع عملية البرمجة للمراجعة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص العاديين علي غرار الأشخاص المنتمين للقطاع التجاري .

3-اختيار القضايا الخاصة بالمراجعة الفهرسية وفق طرق محددة لعل أهمها :

-طريقة الاختيار بالمقارنة .

-طريقة كشوف المعلومات .

-طريقة الاختيار بالأفضلية .

4-يجب تعميم المراجعة الشكلية لكل الملفات التابعة للنظام الحقيقي مرة واحدة كل ثلاث سنوات علي الأقل.

5-تخفيض معدلات رسوم التسجيل، بغرض توسيع قاعدة الوعاء للحد من التهرب الضريبي.

6-إلغاء مبدأ التضامن بين البائع والمشتري عند مراجعة أثمان المعاملات عند حساب حقوق التسجيل وهذا حفاظا علي التوافق والتراضي الحاصل بينهما مسبقا.

**آفاق البحث .**

بعد هذا الدراسة والوقوف علي النتائج وتقديم الاقتراحات والتوصيات ، نأمل أن تكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل القريب للإجابة علي بعض القضايا التي لاتزال مطروحة من بينها ما مدى مساهمة المراجعة الجبائية في عملية التسيير وتأهيل المؤسسة، وكذا دور المراجعة الجبائية للحد من التهرب الجبائى في المعاملات الإلكترونية .

ونشير في الأخير أن هذا الدراسة قد صادفتها جملة من المصاعب الميدانية خصوصا ما تعلق منها بالإحصائيات، إضافة إلى نقص المراجع المتخصصة في هذا الميدان .

ولا يسعنا في النهاية إلا أن نسأل الله عز وجل أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع ومعالجته، والله الموفق وهو يهدي إلى السبيل .

# قائمة المراجع

# قائمة المراجع :

**أ- المراجع باللغة العربية :**

**I- الكتب :**

1-جمعة احمد، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفا للنشر والتوزيع، عم1999.

2- جربوع يوسف محمود ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن (2000).

3- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية ،دار وائل للنشر، 2000.

4 - الصحن عبد الفتاح، مبادئ وأساليب المراجعة علما وعملا، مكتبة شباب جامعة، بيروت، 1994.

5-الصحن عبد الفتاح-محمد السيد سرايا :الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية، مصر، 1998.

6- طواهر محمد التهامي ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات-ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003

7 -غازي حسين علي عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة-مصر، 2003.

8- قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية- ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

9 - محرزي محمد عباس، اقتصاديات الجباية الضرائب- دار هومة، الجزائر ،2003.

10- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق-الجزائر، 2003.

11-يحياوي عمر، مساهمة في دراسة المالية العامة- دار هومة، الجزائر 2003.

**II المذكرات والرسائل :**

1-بطراق عيسى، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة،2001.

2- بلوفي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر 2002 .

3-خلاصي رضا، المراجعة الجبائية تقديمها ومنهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر 2001 .

4-طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري(95-99)، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2002.

5-فلاح محمد، الغش الجبائي وتأثيرها على دور الجباية في التنمية الاقتصادية (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير- معهد العلوم الاقتصادية- جامعة الجزائر،1996.

6-قدي عبد المجيد ، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه دولة في الاقتصاد، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،1995.

**: Ɩ ǗɟʂǍž و Ɩ ɭɯɗž– III**

1-بوسقيعة أحسن، جريمة الغش الجبائي، المجلة القضائية، العدد الأول، الجزائر، 1998.

2-مصطفى أحمد الشلابي، المراجعة الدولية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت،يناير 2002.

3-عبد المجيد قدي، السياسة الجبائية وتأهيل المؤسسة، مداخلة في ملتقى دولي حول تأهيل المؤسسة الاقتصادية،جامعة سطيف، أكتوبر،2001.

**: Ɩ ƑǍžɭɣɫ : Ɩ ƑɣǏɸ ʅɫ و ǍžǏǟɫʂɫ– VI**

1-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :وزارة المالية، المدرة العامة للضرائب، 2000.

2- قانون الرسوم على رقم الأعمال المتماثلة: وزارة المالية، المدرية العامة للضرائب، 2000.

3- قانون التسجيل، وزارة المالية، المدية العامة للضرائب،2000.

4- قانون الإجراءات الجبائية، قانون المالية لسنة(2000)،الجريدة الرسمية بتاريخ 23 ديسمبر 2001.

5 – القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1993.

6- القرار المؤرخ في 10 أكوبر1999 المعدل والمتمم لقرار المؤرخ في 12 جويلية 1998 المحدد للاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية المديريات الولائية للضرائب.

7- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المدرية العامة للضرائب، 2003.

**: ɦǐɭɯɯǗ ɦǐƸɭɟ ʊɯɭǍǏɭ - ƒ**

***1—Livres***

1- BEN AISSA S'aid, fiscalité produits domaniaux parafiscalité. Algérie, 2001

2-Etienne.B l'audit pourquoi et comment , édition d'organisation , France ,1989

3- HAMINI Ahmed, l'audit comptable et financier ,Ed .BERTI .Algérie ,2002

4- Lionel Collins et Gerard Vallin , audit et contrôle interne ,Ed Dalloz ,paris ,1990.

5-Martinez.J.C. , la fraude fiscale ,édition que sais je ?paris,1993.

6-Mehl.L. et Behane.p , science et technique fiscale, édition PUF ,paris ,1984.

7-M.Collin, la vérification fiscale ,Ed Economica, Paris ,1985.

8-Paule (J)et autres , quand le fisc vous contrôle ? ,Edition organisation, 1996.

***2- Mémoires et thèses :***

1- Ben Mimoun Kamel, fiscalité immobilière ,mode d'imposition et évolution des biens immobiliers , mémoire de fin d'études pour l'obtention du diplôme de 3$^{éme}$ cycle spécialisé en finances publiques ,IEDF , 2001.

2- ZIER Nawel, les dépenses fiscales , mémoire en vue d'obtention d'un diplôme de 3[éme] cycle spécialisé en finances publiques ,I.E.D.F ,2001.

***3-Séminaires :***

1-séminaire de la fiscalité directe, IDEF,1993

2-séminaire des cadre de la direction générale des impôts, septembre, 2002.

***4-Arrêtes***

1-Arrêtes du 29 août 1990fixaut les attributions et l'organisation de la direction générale des impôts.

2-Arrêtes interministériel du 16dectable 1998 fixant le nombre d'inspections régionales des services fiscaux, le chef de brigade et de vérificateurs de gestion.

***5-Guides***

1-Guide de vérificateur, direction générale des impôts , 2001 .

2-Guide de contrôle sur pièces, direction générale des impôts, 1995.

3-Guide pratique de contrôle, direction générale des impôts, 2001.

4-Guide fiscal des investisseurs, direction générale des impôts, 2001.

5- Guide pratique des déclarations fiscales, direction générale des impôts, 2001.

6- Guide de vérificateur, direction générale des impôts, 1994.

***6- Bulletins et lettres***

***6-1- Bulletins :***

1- Bulletins des services fiscaux N 0 : 9 mars 2000, direction générale des impôts.
2- Bulletins des services fiscaux N° : 21 juin 2001, direction générale des impôts
3- Bulletins des services fiscaux septembre 99, direction générale des impôts.

***6-2- lettres :***

1- la lettre de la direction générale des impôts N°/ 04 .Février 2002.

2-La lettre de la direction générale des impôts N°:10, 2002.

3-La lettre de la direction générale des impôts N°: 12, 2003.

***7-Circulaires et Notes :***

1—circulaire n° 140 / MF/DGI/DRV Du 23/05/1995.

2-circulaire n° 35 / MF/DGI/DRV Du 15/02/2000.

3-note n° 2418 / MF/DGI/DRV Du 21/12/2002.